الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الحاج لخضر - باتنة -
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université de Batna

أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة

دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت ببرج بوعريريج

مذكـرة مقدمــة لنيــل شهــادة المــاجستير في العلــوم التجارية
فرع: إدارة الأعمال

إعداد الطــالب:
اليزيد ساحري

إشـراف:
د. مصطفى عقاري

أعضـــــاء لجنة المنـــــــاقشة:

أ.د. علي رحـــال	أستـاذ التعليم العالي	جـامعة باتنة	رئيسا
د. مصطفى عقـاري	أستــاذ محــاضر	جـامعة باتنة	مقررا
د. رابـــح بـوقـــرة	أستــاذ محــاضر	جـــامعة مسيلة	عضوا
د. مــسعـود زمـوري	أستــاذ محــاضر	جـامعة باتنة	عضوا

السنـــــة الجـــامعية: 2008/2007

إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى إخوتي وأختي

إلى كل الأصدقاء، وأخص بالذكر: حسين بركات وعثمان بودحوش.

وإلى كل الأهل والأقارب

إلى جميع طلبة الماجستير تخصص: إدارة الأعمال وموارد بشرية، دفعة 2004.

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العلم، ووفقنا لإنجاز هذا العمل وإتمامه.
أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الخالص والاحترام الفائق إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر:
-الأستاذ المشرف الدكتور مصطفى عقاري الذي لم يتوان في تقديم نصائحه وإرشاداته القيمة،
وتفضل بالإشراف المتواصل على هذا العمل و متابعته طيلة مدة إنجازه.
كما أتقدم بخالص الشكر والعرفان إلى:
- الأستاذ العايب عبد الرحمن، الذي نقدم له شكرا خاصا وخالصا، لمساعدته الكبيرة لنا في اختيار الموضوع.
- الأستاذ علي رحال الذي قدم لنا نصائح متعلقة باختيار الموضوع وعلى تقديمه لمعلومات حول الموضوع محل الدراسة.
-الأستاذ: الذوادي، الذي ساعدنا في الإختيار النهائي للموضوع.
-الأستاذة: مفيدة يحياوي التي ساعدتنا على كيفية اختيار الموضوع وعلى تقديمها لمعلومات حول الموضوع محل الدراسة.
-السيد: فريد بلمعلوفي، رئيس قسم المحاسبة لوحدة الإسمنت والأميانت –برج بوعريريج - والذي قدم لنا يد المساعدة فيما يتعلق بمعلومات الدراسة الميدانية.
- كل موظفي المكتبة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعتي باتنة وسطيف.

المقدمة

إن التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة فرضت عليها أن لا تبقى مكتوفة الأيدي أمام هذه المتغيرات، حتى تضمن بقاءها ونموها. فلقد أصبح من الضروري على هذه الأخيرة التكيف مع ما تمليه البيئة، وذلك بتبني الأنظمة الحديثة في تسيير نشاطها، والتي تساعدها على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأنظمة التقليدية؛ بغية تحقيق كفاءة وفعالية في التسيير، ومن ثم تحقيق توازن بين زيادة الأرباح، تحسين في جودة المنتوج، تخفيض آجال تلبية الطلبيات، تلبية رغبات الزبائن وتخفيض التكاليف، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

وفي ظل المنافسة الشديدة والتي أصبحت ميزة هذا المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، بات من الضروري على هذه الأخيرة التحكم في تكاليفها والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، حتى يمكنها مجابهة هذه المنافسة. ومن بين الأنظمة الحديثة المستخدمة في التحكم في التكاليف نظام التكلفة على أساس النشاط، أو ما يعرف بالمصطلح الأنجلوساكسوني ***Activity Based Costing*** أو باللغة الفرنسية ***Comptabilité Par Activité***، فهذا النظام الجديد الذي يعتبر رهان أو كورقة رابحة للمؤسسة للتحكم في التكاليف وتحديدها بأكثر دقة. وقد جاء هذا النظام نتيجة عجز أو قصور في طرق التكاليف التقليدية، والتي لم تعد تساير التغيرات الحاصلة في المحيط، وأن المعلومات التي توفرها لاتمتاز بالدقة والكفاية، وهذه الخاصية تدفع بالمؤسسة إلى اتخاذ قرارات غير صائبة، في ظل عدم صحة ودقة وتوفر المعلومات؛ مما أوجد حاجة ملحة للبحث عن نظام يحقق أهدافها ويلبي احتياجاتها. فنظام ***ABC*** يسعى إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى، بالإضافة إلى إزالة كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة مضافة للمنتوج، ويوفر معلومات أكثر دقة عن نشاط المؤسسة، مما يسهل عملية اتخاذ القرار. وتجدر الإشارة أن نجاح النظام مرهون بتوفر نظام معلومات فعال، يسهل عملية الحصول وانتقال المعلومات، حتى يمكن للمنظمة من اتخاذ قرارات سليمة. ولقد لقي نظام ***ABC*** صدى واسعا لدى الكثير من الباحثين. وقد تم تطبيقه في أكبر الشركات العالمية منها ***General, Scovill, TekTronic, Caterpillar Electric.***

وباعتبار أن المؤسسات الجزائرية تنشط في هذا المحيط المتغير، وعلى ضوء الاتجاهات الحديثة لأنظمة التسيير، رأى الباحث أنه من الضروري القيام بدراسة حول إمكانية تطبيق المؤسسات الجزائرية لنظام ***ABC***، بغية تحقيق كفاءة وفعالية في التسيير، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية.

إشكالية البحث

أضحى موضوع نظام ***ABC*** أهمية بالغة ومتزايدة لدى الكثير من الباحثين، ويرجع هذا الاحتفاء المتزايد بالموضوع إلى دور النظام في التحكم في التكاليف وتحسين فعالية التسيير، وباعتبار أن المؤسسات الصناعية الجزائرية تعاني من عدة مشاكل، أهمها عدم تحكمها في التكاليف، فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول تساؤل جوهري مفاده:

ما مدى قابلية المؤسسة الصناعية الجزائرية لتطبيق نظام ABC؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أهمية نظام ***ABC***؟
- هل تطبيق نظام ***ABC*** يؤدي إلى تحسين في عملية التسيير؟
- ماهي حدود تطبيق النظام في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟

فرضيات البحث

انطلاقا من الإشكالية المطروحة سابقا، اعتمد الباحث الفرضيات التالية:

- تطبيق نظام ***ABC*** من شأنه أن يحسن من عملية التسيير.
- عدم تطبيق الأنظمة الحديثة في التسيير يشكل أحد الأسباب الرئيسة لعدم فعالية التسيير في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

1- إبراز كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة حسب نظام ***ABC***.

2- إبراز الفوائد المستقاة من نظام ***ABC***.

3- معرفة ما أضافه نظام ***ABC*** مقارنة بنظم التكاليف التقليدية.

أهداف البحث

كما أن لكل بحث هدف فإننا نسعى من خلال هذا البحث الوصول إلى الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على آلية عمل نظام ***ABC***.
- معرفة خصائص وشروط تطبيق النظام.
- محاولة تطبيق نظام ***ABC*** في الشركة محل الدراسة.

منهج وتقسيم البحث

تماشيا مع طبيعة الموضوع ومن أجل الوقوف على هذا النظام فان المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي، حيث نقوم من خلاله بجمع البيانات والمعلومات من الوحدة حول الطريقة المتبعة في حساب سعر التكلفة، وبعد ذلك نقوم بتحليل البيانات ومحاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، ومن ثم استخلاص النتائج. أما فيما يخص تقسيم البحث فانه سيتم تقسيمه إلى جانبين. جانب نظري نستعرض فيه الخلفية النظرية للموضوع، حيث يتم التطرق من خلاله لمفهوم نظام المعلومات والطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف، بالإضافة إلى الانتقادات الموجهة لهذه الأخيرة، وهذا في الفصل الأول، ثم نتناول في الفصل الثاني مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط ومختلف عناصره ومراحل عمله ومزايا وعيوب النظام، وكذلك دور النظام في تحسين مردودية المؤسسة.

أما الجانب الثاني فسيكون تطبيقيا نحاول فيه إسقاط الجانب النظري على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تنتهج نظاما في تحديد تكاليفها، محاولين معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالوحدة، وذلك بعد التعرف على نظامها التي تعتمد عليه في حساب سعر التكلفة.

وتم الاعتماد على العديد من المراجع والدراسات السابقة العربية والأجنبية المتاحة والمرتبطة بموضوع البحث، وهنا نشير إلى قلة المراجع باللغة العربية التي تمس الموضوع مباشرة.

الدراسات السابقة

-دراسة سعاد معاليم، تحت عنوان "دور نظام التكاليف على أساس النشاط في تحسين تنافسية المؤسسة"-دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة.***ENICAB*** ، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر-بسكرة- غير منشورة، 2003-2004.

-دراسة بوعمامة سهيلة، تحت عنوان"دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكاليف دراسة حالة وحدة إنتاج اللوالب والبراغي بعين الكبيرة سطيف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس بسطيف، 2001-2002.

-رضوان محمد العناتي، **مدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة حسب النشاط Activity Based Costing/ Management (ABC/ ABM)**، مؤتمر الاتجاهات الدولية الحديثة في منظمات الأعمال: التحديات والفرص والأفاق، كلية

الاقتصاد والعلوم الإدارية/ جامعة الزرقاء الأهلية 27-29 تشرين الثاني، 2007.

-سالم عبد الله جلس، **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات**، مجلة الجامعة الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، يناير، 2007، (211-237).

الفصل الأول:

أساسيات محاسبة التكاليف

تمهيد

شهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في حقل الاتصالات والمعلوماتية والانفتاح على الأسواق العالمية، التكتلات الاقتصادية، ظهور الصناعات الكبيرة الحجم، التنوع، ظهور أساليب إنتاج جديدة، والتي ترتب عليها زيادة حدة المنافسة بين المنظمات ومحاولة كل منها استغلال الموارد بطريقة عقلانية ورشيدة، وذلك بإتباع طرق وأساليب حديثة تحقق كفاءة وفعالية في التسيير، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية، وكذلك يتطلب هذا وجود نظام معلومات محاسبي فعال يحصل المدراء من خلاله على معلومات هامة ودقيقة تمكنهم من إدارة منظماتهم في ظل هذه البيئة غير المستقرة،

فبقاء المنظمة في السوق مرهون بوجود هذا النظام باعتبار أن التحكم في التكاليف هو مصدر خلق القيمة. كل العوامل السالفة الذكر أثرت على نظم محاسبة التكاليف، فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة، مما أثار هناك شكوك حول مدى صحة ودقة المعلومات التي توفرها هذه الأنظمة من أجل خدمة الأغراض الإدارية؛ بمعنى أن هذه الأنظمة أصبحت غير قادرة على التكيف مع التغيرات السريعة في البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمات، والتي من سماتها التعقيد وتزايد حدة المنافسة واتساع نطاقها. لذا بدأت هناك محاولات تطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية لتتلاءم والاحتياجات الجديدة للإدارة. ولتوضيح هذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول:نظام المعلومات، مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف؛
- المبحث الثاني: معايير بناء نظام معلومات محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيه؛
- المبحث الثالث: التكاليف – المفاهيم، والخصائص، والتصنيفات-؛
- المبحث الرابع: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف؛
- المبحث الخامس: تقييم الأساليب الحالية لمحاسبة التكاليف في ظل بيئة النظام العالمي الجديد.

المبحث الأول: نظام المعلومات، مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

إن زيادة حدة المنافسة وتطور أساليب وتقنيات تسيير الإنتاج أدى إلى تغير في مفهوم وأهداف نظام محاسبة التكاليف، فبعدما كان يرتكز أساسا على تحديد التكلفة وتقييم عناصر المخزون انتقل مفهوم النظام إلى نظرة أكثر توسع؛ بمعنى أصبح لنظام لمحاسبة التكاليف بعد استراتيجي. ويتناول هذا المبحث مفهوم النظام باعتباره المدخل الحديث في الفكر التنظيمي، ونظام المعلومات بالإضافة إلى مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: نظام المعلومات

أولا: مفهوم النظام

يعتبر مدخل النظم (***l'approche systémique***) المدخل الحديث في الفكر التنظيمي، وقد تطرق العديد من الباحثين إلى مفهوم النظام، فيعرف بأنه" وحدة (***entity***) مكونة من

أنظمة فرعية (*subsystems*) متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف".[1] وهناك من يعرفه على أنه:" مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، الآلات، الأموال، السجلات،...) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة".[2] ويعرف كذلك بأنه:" مجموعة من العناصر المتفاعلة آليا والمنظمة نحو هدف محدد".[3]

من خلال التعاريف السابقة للنظام يمكن تعريفه على أنه " مجموعة من العناصر أو الأجزاء (الأفراد ، المعدات، بيانات،...) المتفاعلة والمتداخلة فيما بينها والتي تسعى إلى تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف، وتحقيق هذه الأخيرة يرتكز على مدى قدرة النظام على مسايرة التغيرات البيئية، وهي سمة أساسية لنجاح النظام". ويكون النظام إما مفتوحا أو مغلقا:

-النظام المفتوح: ويعني النظام الذي يتأثر بالبيئة باعتبار أنه تربطه علاقات تبادلية مع المحيط الخارجي، وأن مقوماته يستمدها من هذا المحيط.

الفصل أ.1.1

-النظام المغلق: هو ذلك النظام الذي لا يتأثر بالمحيط الخارجي؛ بمعنى أنه لا توجد علاقات تبادلية بينه وبين المحيط الخارجي.

ثانيا: مفهوم نظام المعلومات

يمكن القول أن نظام المعلومات هو القلب النابض للمؤسسة، حيث أن فعالية وكفاءة العملية الإدارية تتوقف على نجاعة هذا النظام؛ بمعنى أن كل القرارات التي تتخذ على مستوى المؤسسة تعتمد على المعلومات التي يوفرها هذا النظام، وكلما كانت هذه المعلومات تمتاز بالدقة والصحة كلما أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات عقلانية ورشيدة. يعرف نظام المعلومات بأنه:" لغة اتصال المنظمة ويبنى من أجل معرفة مختلف جوانب أنشطتها - سواء تعلقت بالماضي أو المستقبل- بطريقة فعالة، سريعة واقتصادية، جمل وكلمات هذه اللغة هي بيانات لها معنى ومقيمة من طرف أفراد أو تجهيزات"[4]، ويعرف (***R.Reix***) نظام المعلومات بأنه:" مجموعة من الموارد المنظمة (المادية، البرامج، الأفراد، البيانات، الإجراءات،...) والتي تسمح بالحصول، المعالجة، التخزين، ونقل المعلومات تحت شكل بيانات، نصوص، صور، أصوات،... داخل المنظمة".[5] وهناك من يعرفه بأنه:" عبارة عن مجموعة العناصر البشرية والآلية لجمع وتشغيل ومعالجة البيانات طبقا لقواعد وإجراءات محددة بقصد تحويلها إلى معلومات مفيدة تساعد إدارة المنظمة المعنية في أعمال التخطيط والرقابة وصناعة القرارات

---

[1] ستيفن أ موسكوف ومارك ج سيمكن، ترجمة كمال الدين سعيد، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات –مفاهيم وتطبيقات-**، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002، ص.21.

[2] أحمد علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية –الإطار الفكري والنظم التطبيقية-**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ج م ع، 2003-2004، ص.13.

[3] Pierre Boillet et al, **Le Contrôle de Gestion -pour améliorer la performance de l'entreprise**-, édition Organisation, Paris, France, 1995, p.345.

[4] Roland Marciniak, Frantz Rowe, **Systèmes d'information - Dynamique et Organisation**- édition Economica, Paris, France, 1997, p.9.

[5] Robert Reix, **Systèmes D'information et Management des Organisations**, édition Vuibert, France, 1995. p.67.

المنظمية".[6] ويعرف كذلك بأنه: "ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأعمال والعناصر والموارد تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الاتصال".[7] ويعرف بأنه: "مجموع طرق معالجة المعلومات والوسائل المادية والبشرية المستعملة داخل المنظمة".[8]

بناء على التعاريف السابقة لنظام المعلومات يمكن تعريفه على أنه " مجموعة العناصر المادية والبشرية (الأفراد، التجهيزات، البرامج، البيانات،...) المتفاعلة فيما بينها والتي تعمل على تجميع، تسجيل، تبويب، تحليل، استلام، تخزين ومعالجة البيانات بهدف مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات بصورة عقلانية ورشيدة".

إن ما يزيد من أهمية نظام المعلومات في وقتنا الحالي هو تغير النظرة نحو المعلومات من نظرة عملية إلى نظرة إستراتيجية، وبالتالي فإن البحث عن الاستفادة منها بالشكل اللازم لا يكون إلا عن طريق بناء نظام فعال للاتصالات والمعلومات، يكون كأحد العناصر الداعمة للوصول إلى نجاح إستراتيجية المؤسسة.

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة، باعتبارها النظام الذي يوفر المعلومات والبيانات التي تستخدم داخل المنظمة، وكلما كانت هذه المعلومات أو البيانات التي يوفرها هذا النظام ذات جودة أدى ذلك إلى اتخاذ قرارات أكثر عقلانية ورشادة. ويتوقف هذا على مدى قدرة النظام على توفير هذه المعلومات في الوقت المناسب، بالكمية المناسبة والجودة المناسبة. ونتيجة التغيرات البيئية التي أدت إلى تغير المصطلحات الدالة على مفهوم محاسبة التكاليف وانتقلت من المحاسبة الصناعية إلى المحاسبة التحليلية للاستغلال وأخيرا تحليل التكاليف، محاسبة التسيير وكذلك تحليل ومراقبة التكاليف، هذا التغير في المصطلحات يشير إلى تطور التقنية في حد ذاتها والتي أصبحت لا تطبق فقط في المجال الصناعي، بل تعدت إلى جميع أنواع المنظمات، بالإضافة إلى البعد الاستراتيجي للمفهوم؛ بمعنى الانتقال من محاسبة التكاليف إلى المحاسبة الإستراتيجية أو إدارة التكلفة الإستراتيجية. وسيتم استخدام مصطلح محاسبة التكاليف وهو ترجمة لـ (*Cost Accounting*) والذي يحمل نفس المعنى لمحاسبة التسيير(*Comptabilité de gestion*)، وهما المصطلحان الأكثر استخداما في الآونة الأخيرة للدلالة على المفهوم.

أولا: مفهوم محاسبة التكاليف

تعرّف محاسبة التكاليف بأنها: "نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات".[9] حسب هذا التعريف فإن محاسبة التكاليف تمثل الجزء الثاني لنظام

[6] حسين حريم، **إدارة المنظمات –منظور كلي-**، الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص ص.217-218.
[7] أحمد علي حسين، مرجع سابق، ص.21.
[8] Jean Luck Charron, Sabine Sépari, **Organisation et Gestion de l'entreprise –Manuel et Application-**, DECF, épreuve N° 3, 2ème édition Dunod, Paris, France, 2001, p.316.
[9] عبد الناصر نور وعليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة، سوريا، 2002، ص.12.

المعلومات المحاسبي للمؤسسة بعد المحاسبة العامة أو المالية، تهدف إلى حساب تكلفة الإنتاج والرقابة والتقييم. وهناك من يعرفها بأنها: "نظام معلومات محاسبي داخلي ملائم ومتكيف مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبيئتها الخارجية، تسمح لمسيري المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة واتخاذ مجموعة من قرارات التسيير".[10]، ومعنى أن هذا النظام داخلي كونه يتعلق بالتسيير الداخلي للمؤسسة عكس المحاسبة العامة التي تخدم الغير، وهذا النظام لا بد أن يكون مصمما وفق الهيكل التنظيمي ووفق طبيعة المنافسة التي تشهدها هذه المؤسسة. وتعرف كذلك بأنها: "جزء من نظام معلومات المؤسسة لها دور رئيسي في مساعدة المسؤولين والعمليين (التشغيليين) في تحديد الأهداف المناسبة (الملائمة) والعمل على تحقيقها؛ بمعنى أنها تختبر نمذجة لنشاط المؤسسة، وذلك بالبحث عن الارتباطات الموجودة بين الموارد الاقتصادية والأهداف الموضوعة والموارد المستهلكة، فهي تهتم بالسلع والخدمات المنتجة الموجهة إلى السوق، أما من ناحية البعد الزمني فهي ترتكز أساسا على المستقبل".[11] ويعرف (***Henri Bouquin***) محاسبة التكاليف على أنها نظام معلومات محاسبي يساعد المديرين ويؤثر على السلوكات بنمذجة العلاقات الموجودة بين الموارد المخصصة والمستهلكة والأهداف التي نسعى لتحقيقها، وهذه النمذجة تكون داخلية بالنسبة للمنظمة؛ بمعنى معرفة أو فهم حجم الموارد اللازمة من أجل إنتاج وحدة واحدة، وحجم الموارد المستهلكة في إنتاج هذه الوحدة، ويمكن أن تكون هذه النمذجة خارجية وذلك مثلا بمعرفة طريقة تحكم المنافسين في التكاليف، تكلفة استلام المواد في الوقت المناسب،...".[12] وتعرف كذلك بأنها "نظام معلومات له دور رئيسي في المساعدة على اتخاذ القرارات وخاصة منها المستقبلية، وتحقيق هذا الهدف يستلزم نمذجة اقتصادية لنشاط المنظمة؛ بمعنى لا بد أن تكون هناك ملائمة بين الأهداف المسطرة والوسائل لتحقيق هذه الأهداف، كذلك توفير إشارات (***des signaux***) للمسيرين حتى تكون هناك سرعة ودقة في معالجة البيانات، بالإضافة إلى البعد الاستراتيجي والذي يرتكز أساسا على تحليل الأنشطة أو ما يسمى بتحليل سلسلة القيمة؛ وهذا الأخير يرتكز على العمليات الموجهة نحو إرضاء رغبات أو حاجات الزبون، ويساعد المؤسسة على بناء توجه أو تفكير استراتيجي يتم من خلاله معرفة الأنشطة التي تضيف والتي لا تضيف قيمة مضافة ومن ثم تسمح بمقارنة تكاليف المؤسسة بتكاليف مؤسسة أخرى وهذا ما يسمى بنظام المقارنة المرجعية (***Benchmarking***)، بالإضافة إلى مساهمتها في عملية الرقابة بتغطية أفضل لوظائف المؤسسة".[13] وهناك من يعرفها على أنها " أداة إدارية تستخدم من أجل الإجابة على احتياجات المسيرين من المعلومات الخارجية والداخلية بالأرقام، بهدف تحسين أداء المنظمة وتهيئة المعلومات للمساعدة على اتخاذ القرارات،

---

[10] Lasary, **la Comptabilité Analytique**, l'imprimerie es-salem, Cheraga, Algérie, 2001, p.22.

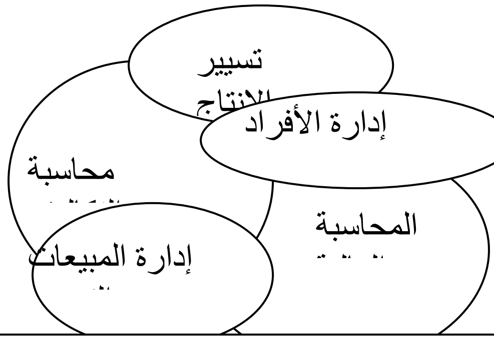
[11] Patrick Boisselier, **Contrôle de Gestion –Cours et Applications**-, DECF, épreuve N° 7, édition Vuibert, France, 1999. p.111.

[12] Henri Bouquin, **Comptabilité de Gestion**, édition Economica, Paris, France, 2000b, pp.10-11.

[13] Henri Mahé De Boislandelle, **Dictionnaire de Gestion- Vocabulaire, Concepts et Outil**, édition Economica, Paris, France, 1998, pp.79-80.

فمحاسبة التكاليف تسمح بالتأثير على سلوك الأفراد المكونين للمنظمة".[14] والشكل (1-1) يوضح مكانة نظام معلومات التكاليف ضمن نظام معلومات المؤسسة الكلي.

الشكل (1-1) نظام معلومات المؤسسة



Source: Brigitte Doriath, Christian Gouget, **<u>Comptabilité de Gestion, Processus 7- Détermination et Analyse des Coûts</u>**, 2e édition Dunod, Paris, France, 2004, p21.

من خلال الشكل (1-1) نلاحظ أن نظام معلومات محاسبة التكاليف هو نظام فرعي من نظام معلومات المؤسسة، وأن نشاطه قائم على أنظمة المعلومات الفرعية الأخرى.

انطلاقا من هذه التعاريف يمكن تعريف محاسبة التكاليف على " أنها نظام معلومات محاسبي يلعب دورا رئيسيا في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات وذلك بالتنسيق بين ما تم وضعه من أهداف والموارد المخصصة لتحقيق هذه الأخيرة؛ بمعنى معرفة ما هو المعيار أو على أي أساس اقتصادي يتم تحديد المصاريف، أو بمعنى أدق بناء نموذج يوضح ويحلل سبب وجود التكاليف".

ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف

تعددت أهداف محاسبة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث ***(Taylor 1895, J.M, Clark 1923, Rimailho 1928, Dearden 1963)***،[15] ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1-معرفة التكاليف حسب كل منتوج، وظيفة، نشاط وعملية، من أجل اتخاذ قرارات عقلانية ورشيدة؛

2-تقييم بعض عناصر الميزانية من المخزونات (منتجات تامة، منتجات جارية،...)، بهدف تقويم ذمم المؤسسة؛

3-تحليل النتائج حسب كل منتوج، وظيفة ونشاط بغرض معرفة أسباب الربح وأسباب الخسارة؛

4-تحليل أداء المؤسسة وذلك بتحديد الانحرافات ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في إطار ما يسمي بتسيير الموازنة بهدف تحقيق الأهداف المنتظرة.[16]

---

[14] Alain-Ch. Martinet et al, **<u>Lexique de Gestion</u>**, 5e édition Dalloz, Paris, France, 2000, p.96.

[15] Henri Bouquin, op. cit, pp.6-8.

[16] Jean Lochard, **<u>La Comptabilité Analytique ou Comptabilité de Responsabilité</u>**, édition D'organisation, Paris, France, 1998, p.32+ Brigitte Doriath, **<u>Comptabilité de Gestion</u>**, 3e édition, Dunod, Paris, France, 2005, p.3.

ونتيجة لظهور بيئة التصنيع الحديثة أصبح لمحاسبة التكاليف بعد استراتيجي كما أشار إلى ذلك (*BromWich*) أن "المعلومة المحاسبية لا بد أن تساعد المؤسسة على إجابة أفعال أو سلوكات المنافسة؛ أي التكيف مع ما تمليه المنافسة وتغير أذواق المستهلكين، باعتبار أن هذه الحاجة للمعلومات هي وليدة ضغوطات خارجية على المؤسسة".[17]

ويمكن ذكر من هذه الأبعاد على النحو الآتي:

1-اتخاذ القرارات الإستراتيجية، والتي تتمثل في إدارة محفظة المنتجات، تقسيم الأسواق، خلق، تعويض، تطوير، حذف أو إلغاء نشاط أو منتوج، وكذلك اختيار الزبائن، الموردين، المنتجات بالإضافة إلى قرارات الاستثمار، التشغيل والأخرجة (*Outsourcing*[*])، فكل هذه القرارات تعتمد على تحليل ما يسمى بـ تكلفة/عائد (*Coût/Valeur*) ؛ بمعنى مقارنة بين التكلفة والعائد؛[18]

2-توفير المعلومات الضرورية التي تساعد المؤسسة على التكيف مع بيئة التصنيع الحديثة من ناحية الآجال، دورة حياة المنتوج، الجودة، السرعة، الابتكار؛ أو بمعنى آخر هو كل ما يدفع أو يجعل الزبون يفضل منتوج أو خدمة هذه المؤسسة على حساب المنافسين الآخرين.[19]

إذن لم يعد الهدف من محاسبة التكاليف هو معالجة البيانات ومن ثم نقل أو إرسال معلومات حول التكاليف؛ بل تعدى هذا إلى الحصول على معلومات تقود مسيري المؤسسة إلى اتخاذ أفضل القرارات تحت ضوء الشروط الحالية.

3-دعم اختيار كيفية تخصيص الموارد التي يمكن أن توجه للمستقبل، هذا من جهة ونمذجة المؤسسة بهدف التنبؤ والمحاكاة (*Simulation*)، بغرض تقدير نموذج مفسر لوجود التكاليف من جهة أخرى؛[20]

4-مساعدة المسيرين على اختيار أفضل علاقة بين الموارد والأداء؛ بمعنى تحديد الارتباط أو العلاقة بين الأهداف التي نسعى إليها والموارد المرتبطة بها؛ أو بمعنى آخر معرفة لماذا تم إنفاق هذا المبلغ أو على أي أساس اقتصادي تم إنفاقه.[21]

الفصل

من خلال هذه الأبعاد يمكن القول أن هناك توسع في أهداف محاسبة التكاليف من وجهة نظر داخلية؛ بمعنى توفير معلومات تتعلق بنشاط المؤسسة لا غير إلى وجهة

---

[17] Eric Cauvin et al, **Les Nouvelles Approches de la Gestion des Organisations**, édition Economica, Paris, France, 2000, pp.151-152.

[*] تعرف الأخرجة (*externalisation*) بأنه وسيلة عمل إستراتجية، وهي التنازل عن عملية صناعية أو جزء من عملية صناعية لمقاول من الباطن (*Un Sous-traitant*) ، سواء أكانت هذه العملية للصيانة، المناولة (*Manutention*)، اللوجستيك، الحراسة، الإعلام الآلي، الإطعام، البحث، التكوين، الفوترة، الدفع، خدمات مابعد البيع،...؛ أو بمعنى آخر التخلي عن جزء من القيمة المضافة للمؤسسة من أجل هامش أكثر وبهدف تحسين الجودة والحصول على قابلية رد الفعل.

Jean Brilmane, **Les Meilleures Pratique de Management**- ,3e édition D'organisation, Paris, France, 2001., p.423.

[18] Jean Lochard, op. cit, p.32.

[19] Eric Cauvin et al, op. cit, p.150.

[20] Ibid, pp.150-151.

[21] Henri Bouquin, **Comptabilité de Gestion**, édition Economica, Paris, France, 2004c, p.10

• تعرف محاسبة التكاليف الإستراتجية حسب(*Bromwich*) بأنها توفير وتحليل معلومات مالية عن أسواق منتجات المنظمة وتكاليف منافسيها وهياكل التكلفة، ومراقبة إستراتجية المنظمة ومنافسيها في تلك الأسواق على مدار عدة سنوات.

محمد حسن محمد عبد العظيم، **دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتجية في المنظمات**، جامعة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيه 2005 ، ص ص. 22-23.

نظر أكثر توسعا تأخذ بعين الاعتبار المحيط الخارجي للمؤسسة بالإضافة إلى المحيط الداخلي، وبالتالي أصبح ينظر لمحاسبة التكاليف من جانب استراتيجي، وهذا ما يسمى بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف وهو ما أشار إليه (***Michel Porter***) في كتابه (***L'avantage concurrentiel***) وكذلك محاسبة التكاليف الإستراتيجية كما وضح ذلك (***Bromwich***)*، التي ترتكز على تقييم تكاليف المنافسين، الزبائن، الموردين، وبمعنى أدق تحليل ما يسمى بسلسلة القيمة.

أما فيما يخص المحاسبة العامة أو المالية فتعرف على أنها "نظام تنظيم المعلومات المالية يسمح بإدخال تصنيف، تسجيل، البيانات على أساس رقمي والذي يعكس الصورة الحقيقية أو الدقيقة للحقوق أو الذمم وكذلك الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة عند تاريخ الإقفال".[22] والجدول (1-1) يوضح أهم الفروقات بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة أو المالية:

الجدول (1-1) الفروقات بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة

• **معايير المقارنة**	• **المحاسبة العامة**	• **محاسبة التكاليف**
• خاصية الإلزام	• واجبة	• اختيارية
• نظرة المؤسسة (***Vision de L'entreprise***)	• إجمالية	• مفصلة
• البعد الزمني	• الماضي	• الحاضر والمستقبل
• طبيعة التدفقات الملاحظة	• خارجية	• داخلية
• تصنيف المصاريف	• حسب طبيعتها	• حسب الوظائف
• الإطار التنظيمي (القانوني)	• معيارية وصارمة	• مرنة ومتطورة
• المستعملين	• الغير والإدارة	• كل المسؤولين
• طبيعة المعلومات	• دقيقة، مثبتة، ورسمية	• سريعة، ملائمة، وقريبة للدقة

Source: Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de Gestion**, 4e édition Dunod, Paris, France, 2003, p.9.

الفصل

المبحث الثاني: أسس بناء نظام معلومات محاسبة التكاليف والعوامل المؤثرة فيه

[22] Michel Lozato et Marie-Hélène Vionnet, **Comptabilité- cas Pratique**, DPECF, épreuve N° 4, édition Dunod, Paris, France, 2000, p.1.

يعتبر بناء نظام معلومات محاسبة التكاليف عملية لها درجة كبيرة من التعقيد والأهمية والتأثر، باعتبار أن كل قرارات المؤسسة ترتكز على ما يوفره هذا النظام من معلومات وبيانات تساعد المسيرين على ترشيد قراراتهم؛ وأن كفاءة وفعالية القرارات تتوقف على نجاعة النظام الذي يعكس الأداء الكلي للمؤسسة.

المطلب الأول: أسس بناء نظام معلومات محاسبة التكاليف

يمكن تقسيم عملية بناء أو تصميم هذا النظام إلى ثلاث مراحل رئيسة هي: معرفة أو فهم أساليب القيادة أو التسيير التي تريد المؤسسة تنفيذها على جميع المستويات، وهذا يندرج ضمن إطار ما يسمى بمخطط التسيير (***Le Schéma de gestion***)، ثم بعد ذلك جمع المعلومات حول احتياجات تحليل التكاليف والمردودية، وأخيرا اختيار النموذج.[23]

أولا: مخطط التسيير

يوضح مخطط التسيير الاختيارات الرئيسة التي يريد مسيروا المؤسسة تنفيذها؛ بمعنى أنه يحدد عملية تنظيم نظام قيادة الأداء، أو بمعنى آخر تحديد هيكل وأغراض القيادة (***Les objets de pilotage***) (منتجات، أسواق، قنوات التوزيع، العمليات، الأنشطة،...)؛ أي تحديد العناصر التي يمسها الأداء، وكذلك توضيح المحاور الرئيسة للأداء على مختلف المستويات الهرمية للهيكل التنظيمي، حيث يتم تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات. بالإضافة إلى تحديد قواعد التسيير (***Les règles de gestion***) بدقة (سلطة القرار، تفويض الوسائل،...)، تحديد الخدمات الوظيفية بين وظائف المؤسسة (التموين، الموارد البشرية، نظام المعلومات،...)، وكذلك تحديد البعد الزمني لمخططات الأداء (موازنات، خطط أو مخططات)، وبناء هذا المخطط يرتكز على تحليل إستراتيجية المؤسسة والتنظيم الداخلي لها.

1- تحليل إستراتيجية المؤسسة

قبل التطرق لتحليل إستراتيجية المؤسسة لابد من توضيح مفهوم الإستراتيجية، تعرف الإستراتيجية بأنها " إطار أو مخطط يتضمن الأهداف الرئيسة، السياسات، وتفصيل عمل المنظمة في مجموع متناسق، وهذه الإستراتيجية لا بد أن تكون مكملة بطريقة تسمح بترتيب، تنظيم، تنسيق، وتخصيص موارد المنظمة من أجل الحصول على وضعية تسمح لها بالاستمرار مع الأخذ بعين الاعتبار نقاط القوة ونقاط الضعف والتغيرات المحتملة في البيئة".[24]

يمكن القول أن هذا التعريف يتميز بعدة خصائص منها:

- تحديد السياسات من أجل تحقيق الأهداف؛
- الاستغلال الأمثل للموارد؛
- العلاقة الكبيرة بين المنظمة وبيئتها الداخلية والخارجية.

---

[23] René Demeestére, **Comptabilité de Gestion et Mesure des Performance**, édition Dunod, Paris, France, 2004, pp.245-257.
[24] Rodolphe Durand, **Guide du Management Stratégique- 99 Concepts Clés**, édition Dunod, Paris, France, 2003, p.127.

يعتبر تحليل سلسلة القيمة المدخل الحديث لـ (*M.Porter*) في التحليل الاستراتيجي من أجل تحقيق ميزة تنافسية. فتحليل سلسلة القيمة يوفر إطارا مهما لتحليل إستراتيجية المؤسسة، باعتبار أنه يساهم في بنية أو هيكلة نظامها القيادي، وبالتالي فهم النموذج الاستراتيجي للمؤسسة يعتبر مصدر بناء نظام التحكم في الأداء؛ فهو يسمح بجمع أو معرفة معايير الأداء الشاملة، التقسيم الاستراتيجي للمؤسسة، المزايا التنافسية المنتظرة من هذه التقسيمات، معرفة أنشطة كل سلسلة القيمة بهدف تحديد الأنشطة التي تحتفظ بها أو التي تتخلى عنها في إطار ما يسمى بالأخرجة، وكذلك متطلبات الأداء مقابل هذه الأنشطة، بالإضافة إلى إبراز العمليات الأساسية من هذا التحليل التي لا بد على المؤسسة التحكم فيها حتى تضمن ميزة تنافسية.[25] إلا أن تحليل سلسلة القيمة لابد أن يكمل بتحليل داخلي للمنظمة يسمح بجمع العناصر الضرورية على تنظيم المؤسسة وقيادة أدائها.

2- التحليل الداخلي للمؤسسة

إن الهدف من التحليل الداخلي للمؤسسة هو معرفة نظام تسييرها؛ بمعنى تحديد كيفية أداء وتنفيذ العمليات على مستوى نظام تسيير المؤسسة؛ أي معرفة تنظيم مراكز المسؤولية، الوسائل والسلطات المفوضة لمسؤولي مختلف المراكز (مراكز التكلفة، الربح، الاستثمار)، تحديد معايير تقييم مختلف الوحدات، تحديد الارتباط الموجود بين التقسيم الاستراتيجي للأنشطة -أي الأنشطة التي تحقق ميزة تنافسية- تنظيم مراكز المسؤولية، معرفة ما إذا كان هناك تنسيق بين مراكز المسؤولية والاختيارات الإستراتيجية للمؤسسة، معرفة أو تحديد كيفية تنظيم إدارة العمليات الرئيسة التي لها قيمة مضافة. فتحديد العناصر سالفة الذكر يسمح بتحديد المحاور الرئيسة التي يرتكز عليها أداء المؤسسة، وكذلك ضمان وجود تنسيق بين أداء المؤسسة وإستراتيجيتها.

يمكن القول أنه عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف أن يأخذ بعين الاعتبار مخطط التسيير؛ كون أن هذا الأخير يوفر عناصر دقيقة حول الاحتياجات من المعلومات التي لابد على محاسبة التكاليف توفيرها أو الإجابة عليها، نظرا لأن الهدف من تصميم النظام هو توفير معلومات تتعلق بنشاط المؤسسة في الوقت المناسب، الكمية المناسبة، التكلفة المناسبة، فكيف يمكن توفير معلومات بهذه الخصائص إذا لم ندرج مخطط التسيير عند تصميم أو بناء النظام؛ بمعنى أنه حتى نحصل على معلومات تتميز بالكفاءة والفعالية فلابد من فهم مخطط التسيير عند بناء النظام.

ثانيا: جمع معلومات حول احتياجات تحليل التكاليف والمردودية

بعد معرفة مخطط التسيير ومن ثم معرفة إستراتيجية المؤسسة والتنظيم الداخلي لها تأتي عملية جمع المعلومات المتعلقة بتحليل التكاليف والمردودية، وترتكز هذه العملية على ثلاثة محاور رئيسة:

1- جمع هذه المعلومات يمكن أن يرتكز على نماذج ذات استعمال استراتيجي:

[25] René Demeestére, op. cit, pp.109-119.

وتعني نمذجة سلسلة القيمة ومحاكاة نتائج الخيارات الإستراتيجية الممكنة، تقييم النتائج الاقتصادية للقرارات الإستراتيجية (استثمارات، إخراج منتوج جديد، خيار الأخرجة،...)، التحكم في تكاليف تصميم المنتوجات الجديدة، إدارة حقيبة منتجات المؤسسة. فإذا كانت المؤسسة تعتمد على نموذج ذي بعد استراتيجي فبناء نظام معلومات محاسبة التكاليف لابد أن يوفر المعلومات الكافية واللازمة لاتخاذ القرارات بأكثر كفاءة وفعالية، باعتبار أن الهدف الأساسي من بناء النظام هو تزويد المؤسسة بمعلومات أكثر دقة؛ بمعنى أن قدرة المؤسسة على التحكم في تكاليف تصميم المنتجات وقرار إخراج منتوج جديد، خيار الأخرجة،...، كل هذه القرارات تعتمد على مدى قدرة النظام على الإجابة عنها.

2- جمع المعلومات يمكن أن يرتكز على نماذج تحليل التسيير:

ويقصد به جمع المعلومات حول تسيير نشاط المؤسسة؛ من حيث المخططات قصيرة الأجل، تنظيم الموازنات (***organiser les budgets***)، رقابة الموازنة (***le contrôle budgétaire***) لمراكز المسؤولية بهدف قياس الأداء الاقتصادي، قياس تكاليف المنتجات التامة والجارية من أجل تقييم مخزون المنتجات التامة والجارية، حساب نتيجة المؤسسة ووحداتها، حساب التكاليف،....بهدف تخصيص الموارد على أساس حجم النشاط الذي سيستفيد منها، المساعدة على تحديد سياسة التسعير، تطبيق إدارة حقيبة المنتجات من ناحية تشخيص الهامش حسب كل منتوج، طلبية، سوق، قناة توزيع، زبون،...، وتطبيق السياسات الملائمة. فإذا كانت المؤسسة تطبق هذا النموذج (نظام الموازنات التقديرية ورقابة الموازنة) فبناء نظام معلومات محاسبة التكاليف لابد أن يوفر كل المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة وبأكثر دقة.

3- جمع المعلومات يمكن أن يرتكز على نماذج ذات استعمال عملي أو تشغيلي:

يتم جمع المعلومات في هذا النموذج على تحليل عمليات المؤسسة من حيث نمذجة تكاليف عملية من أجل تحسين أداء العمليات، متابعة يومية وبطريقة دقيقة لمراكز التكلفة أو رقم الأعمال، قياس تكاليف، الجودة واللاجودة،...، كل هذه الاحتياجات لابد على نظام محاسبة التكاليف أن يجيب عليها.

وتجدر الإشارة إلى أن كل سياق تنظيمي يحتاج إلى عملية التحكم في نظام محاسبة التكاليف ومعرفة الأهداف المنتظرة منه يسهل عملية بناء النظام.

ثالثا: اختيار النموذج

بعد عملية جمع المعلومات تأتي مرحلة معرفة الخصائص التقنية للنموذج، وكيفية استعماله مع أفراد معينين، باعتبار أن هذه العملية تلعب دورا رئيسيا في المساعدة على التشخيص، اتخاذ القرارات، دعم التنسيق، تخصيص الموارد ورقابة الأداء. فعملية مشاركة الأفراد المسيرين للمؤسسة تلعب دورا هاما في اختيار النمو ذج. وتتميز هذه النماذج بعدة خصائص:

1-المجال أو المحيط (*le périmètre*): تختلف أنظمة حساب التكاليف من ناحية مجال تغطيتها للمؤسسة؛ بمعنى أن هناك أنظمة تغطي جميع وظائف المؤسسة وأخرى تغطي أو ترتكز على وظيفة معينة؛ فنجد أن نظام التكاليف الكلية يغطي جميع وظائف المؤسسة، أما نظام التكاليف المباشرة فيرتكز على وظيفة الإنتاج، أما الوظائف الأخرى فتتعلق بالتكاليف غير المباشرة، في حين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة والعمليات فيهتم بتحليل المؤسسة في مجموعها، وهذا ما يسمى بمدخل النظم.[26]

2-الأهداف والأفراد: يتم في هذا العنصر تحديد بدقة الأفراد المستخدمين للنظام والاستخدامات المنتظرة منه؛ فنظام الموازنة التقديرية مثلا يستعمل من طرف مختلف المستويات الهرمية من أجل إعداد تنبؤات أكثر دقة، بناء مخططات عمل تسمح بتحسين الأداء، ضمان وجود توازن بين الطاقة المتاحة وما تم تخطيطه.

3-محاور التحليل: تصنف المعلومات بصفة عامة حسب عدة أبعاد ومحاور تحليل؛ ذلك أن حساب التكاليف وتحليل نتيجة المؤسسة يمكن أن يكون حسب كل منتوج، وظيفة، سوق، قناة توزيع ومركز مسؤولية. فاختيار محاور التحليل يبنى بدرجة كبيرة على الاستخدامات الممكنة لنتائج النظام، وتجدر الإشارة إلى أنه توجد برامج تسمح ابتداء من قاعدة بيانات محاسبية بتصنيف المعلومات حسب قيم مختلف المتغيرات المأخوذة عند التحليل.

الفصل

4-البعد الزمني: تعتمد أنظمة محاسبة التكاليف على الماضي والحاضر، فمنها ما يستخدم في الأجل الطويل ومنها ما يستخدم في الأجل القصير. ومن أجل متابعة التكاليف لابد من معرفة بدقة تكرار إنتاج المعلومات (شهري، أسبوعي، يومي)؛ بمعنى أنه إذا كانت المؤسسة تريد متابعة تكاليفها بدقة فمن الضروروري معرفة درجة تكرار النظام لإنتاج المعلومات، باعتبار أنه كلما كانت درجة إنتاج المعلومات قصيرة كلما كان التحليل أكثر دقة.

5-مصادر المعلومات: يعتبر التحديد الدقيق لمصدر المعلومات شرطا أساسيا في نجاح النظام؛ وأن معرفة مصدر معلومات النظام يسهل عملية المعالجة، ويضمن تحقيق نتائج تكون أكثر دقة؛ لضمان نجاعة نظام محاسبة التكاليف لا بد من تحديد مصادر المعلومات التي يستخدمها من المحاسبة المالية، تدفقات خارجية (مشتريات مواد، مبيعات،...)، وتدفقات داخلية تتعلق بتدفق المنتجات والمواد على مختلف وحدات المؤسسة، (استهلاك الموارد على مختلف مراحل العملية الإنتاجية)، بالإضافة إلى التسيير الجاري للمؤسسة (إدارة الأفراد، إدارة المبيعات، تسيير الإنتاج،...).[27]

6-معايير جودة المعلومة المنتظرة من النظام: من أجل تدعيم عملية بناء النظام من المهم التركيز على درجة جودة المعلومات المنتظرة من النظام؛ أي أن المعلومات التي يوفرها النظام لا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص منها:[28]

---

[26] Pierre Mevellec, **Les Paramètres de Conception d'un Système Comptable- Etude comparée-** Revue Comptabilité-Contrôle- Audit, à paraître, in French, 2003, p.3.

[27] Brigitte Doriath, Christian Gouget, op. cit, p.20.

[28] أحمد حسن علي، مرجع سابق، ص ص.26-27, Robert Reix, op. cit, pp.21-27.

أ-الملائمة: وتعني أن تتلاءم المعلومات مع الاستعمال المنتظر منها؛ بمعنى أن المعلومة الملائمة هي التي تستجيب لأهداف مستعمليها، أو هي التي تسمح بالتكيف مع المشكل المطروح ومن ثم اتخاذ قرار.

ب-الشمولية: وتعني الشمولية أن تكون المعلومات كاملة تشمل جميع جوانب الاستخدامات المنتظرة منها؛ أي أن تكون محيطة بكافة جوانب أو عناصر المشكلة المراد حلها.

ج-النجاعة: وتسمى كذلك الدقة وتعني أن تكون المعلومة دقيقة وخالية من الأخطاء عند عملية إنتاجها، بالإضافة إلى ذلك أن تكون المعلومة مفهومة بمقصدها وليس بلفظها.

د-الاقتصاد: وتعني أن تكون تكلفة الحصول على المعلومة أقل أو تساوي فائدتها أو المنفعة التي ستحصل عند استخدامها، وبالتالي فمعيار المقارنة هو تكلفة/ قيمة (***Coût/Valeur***) أو تكلفة/منفعة (***Coût/ Utilité***).[29]

ه-الوضوح: يقصد بالمعلومة الواضحة أن تكون هذه الأخيرة سهلة الفهم من طرف مستعمليها؛ بمعنى أنها لا تحتوي على ألفاظ أو رموز غير معروفة يصعب على مستخدميها فهمها أو حلها.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا بد من إضافة عنصر مهم إلى المعايير سالفة الذكر ألا وهو معيار الكفاءات[30]؛ لأنه لا يمكن تصور نظام معلومات محاسبة التكاليف بالمعايير السابقة في ظل عدم توفر عنصر كفاءة المورد البشري، وهو المدخل الحديث للإدارة (الإدارة بالكفاءات)؛ بمعنى أن نظام محاسبة التكاليف ليس له معنى أو فائدة بالنسبة لمستخدميه إذا لم يكن هناك اتصال فعال بين مختلف مصالح المؤسسة. وفي هذا الصدد تلعب الكفاءات دورا مهما في مراحل عملية إنتاج المعلومات، ابتداءا من تحديد احتياجات المستعملين، تجميع المعلومات من المصالح، إلى تحويل معلومات تحت شكل نتائج ملائمة للزبائن الداخليين (المصالح الداخلية للمؤسسة) (***Les Clients Internes***)، عكس المحاسبة المالية أو العامة التي لها إطار قانوني إلزامي ومنظم من طرف المخطط المحاسبي؛ حيث لا يمكن أن نجد فيها إبداعا مقارنة بمحاسبة التكاليف التي لا بد أن تتوفر فيها هذه الخاصية حتى يمكنها التكيف مع ماتمليه البيئة؛ بمعنى أن بناء نظام معلومات محاسبة التكاليف مرن قادر على التكيف مع المعطيات أو الشروط الجديدة والمتمثلة أساسا في المنافسة.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على نظام معلومات محاسبة التكاليف

---

[29] للمزيد أكثر أنظر كتاب Robert Reix, op. cit, pp.26-27.

[30] Brigitte Doriath, Christian Gouget, op. cit, p.2.

يمكن حصر العوامل المؤثرة على أنظمة محاسبة التكاليف في أربع نقاط رئيسة:[31]

1-الابتكارات الصناعية أو التكنولوجية: تعرف التكنلوجيا بأنها استخدام المعارف العلمية والتقنية في تصميم وصناعة المنتجات، أفكار جديدة، تقنيات الإنتاج، التسويق، والإدارة، فالتكنولوجيا لا تشير فقط إلى الآلية، أما الابتكارات فتتعلق أساسا بأساليب الإنتاج مع إدخال التقنيات الجديدة مثل نظام الوقت المحدد (***JIT***)، نظام تخطيط الموارد المادية (***MRP***) أو الجودة الشاملة، ويعتبر التطور التكنولوجي مصدر تغير هيكل التكلفة، ويظهر هذا في آلية عملية الإنتاج، تخفيض دورة الإنتاج.[32]

2-التغيرات البيئية: تعتبر التغيرات البيئية والمتمثلة أساسا في زيادة حدة المنافسة هي العنصر الأكثر تأثيرا على نظم محاسبة التكاليف، والتي تمخض عنها زيادة التركيز على المؤشرات غير المالية، مثل: الجودة، إرضاء الزبائن، الأداء الصناعي، ومعدل نهاج المنتجات وهذا الأخير هو مؤشر أكثر ملائمة وبالتالي لابد على المؤسسة أن تكون لها قابلية استجابة كبيرة للتكيف مع هذه المتغيرات، وحسب (***P.N.Khandwalla***) فإنه توجد ثلاثة أنواع رئيسة من المنافسة: الأسعار، التسويق، المنتوج، وكل نوع من هذه الأخيرة يتلاءم مع نظام لمحاسبة التكاليف.

الفصل

3-الإستراتيجية: كون أن الإستراتيجية تهتم بالبعد الزمني الطويل فلا بد من تحديد أهداف الموازنة بدقة ومتابعة هذه الأهداف، وذلك بوضع أسلوب عرض ودورية تدفق التقارير بهدف تحسين الأداء؛ بمعنى أن نظام الرقابة يفرض جدولة دقيقة لمتابعة مخططات العمل في ظل هذه البيئة غير المستقرة. ومن الضروري أن ترتكز هذه الإستراتيجية على منظومة متطورة لإدارة التكلفة ترتكز على أدوات متطورة في التخطيط وضبط التكلفة من منظور استراتيجي، وذلك كمنطلق لخلق مكانة تنافسية.

4-الهيكل التنظيمي: يعرف الهيكل التنظيمي على أنه طريقة قواعد التفويض والمسؤولية المطبقة عند اتخاذ القرار ومراقبته، وفي هذا الصدد هناك معيارين يتم أخذهما بعين الاعتبار، معيار اللامركزية ومعيار الرسمية؛ فمعيار اللامركزية يوضح تقسيم السلطة بين مختلف المستويات الهرمية، أما معيار الرسمية فيوضح درجة الأشكال المحددة لإجراءات القرار،أو هو الطريقة التي يتم بها تقسيم أنشطة المنظمة وتنظيمها وتنسيقها. فمن خلال الهيكل التنظيمي يمكن معرفة نمط التسيير مركزي أو لا مركزي، فاللامركزية تسهل عملية تحديد الأنشطة والأقسام والمسؤوليات، ومن ثم تسهل عملية حساب التكاليف. ونظرا لأن نظام محاسبة التكاليف هو نظام اتصالات ودوره الرئيسي هو الرقابة الاجتماعية أو السلوكية (***le contrôle sociale ou comportement***)، فلا بد من بناء أو تصميم هيكل تنظيمي يسمح بإنشاء أو خلق ما يسميه

[31] Olivier de la Villarmois, Hubert Tondeur, **Les Déterminants de la Mise en place D'une comptabilité Par Activités**, Les Cahier de la recherche, IAE de Lille, France, Centre Lillois d'analyse et de recherche sur l'évolution des entreprises, pp.8-13.

[32] André Boyer et al, **Les Fondamentaux de l'entreprise- Marketing, Production, Ressources Humaines, la Stratégie-** 3[e] édition D'organisation, Paris, France, 2005, p.257.

بعض الكتاب بالسوق الداخلي (*le marché interne*) بهدف تسهيل عملية الاتصال التي تؤدي إلى تحسين الأداء.[33]

من خلال العناصر السالفة الذكر يمكن القول أن المتغيرات منبثقة من التغيرات البيئية إلا أنه تم تصنيفها لمعرفة مدى تأثيرها على نظام محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: التكاليف ـ المفاهيم، والخصائص، والتصنيفات ـ

تساعد عملية تصنيف تكاليف المؤسسة على متابعتها بدقة، باعتبار أن قدرة المؤسسة على التحكم في التكاليف تتوقف على مدى قدرتها على تحليلها وتتبعها، حيث أن تحليل التكاليف هو وسيلة مساعدة في عملية اتخاذ القرار ومن ثم تحسين الأداء.

المطلب الأول: التكلفة، المفهوم والخصائص

أولا: مفهوم التكلفة

قبل التطرق لمفهوم التكلفة تجدر الإشارة إلى توضيح مفهوم المصروف فيعرف على أنه" حجم الموارد المستخدمة خلال فترة محاسبية، فهو عبارة عن التكلفة التي استنفدت وتم مقابلتها بإيراد هذه الفترة المحاسبية طبقا لمبدأ المقابلة، وبالتالي فإن تكلفة إنتاج سلعة ما تتحول إلى مصروف بصفة جزئية أو كلية بالقدر الذي تم به بيع هذه السلعة؛ بمعنى أن تكاليف السلع المباعة تصبح مصاريف يتم مقابلتها بإيراد بيع هذه السلعة"[34]. يمكن القول أن المصاريف تتعلق بالدورة المحاسبية أما التكلفة فلا تتعلق بالدورة المحاسبية، وبالتالي المصاريف هي ما تم استهلاكه من موارد خلال فترة محاسبية بخلاف النفقات، فمثلا نفقات المواد الأولية لفترة ما تتلاءم مع دخول هذه المواد إلى المخزن وليس بالضرورة استهلاك هذه الأخيرة خلال نفس الفترة، أما خروج الأموال فيتعلق بتسوية حساب المورد.[35] يعتبر مصطلح التكلفة من المفاهيم الأكثر استخداما في مجال المحاسبة، وكما أشار (***Horngren***) أنه عند استخدام المصطلح لابد من إضافة نوع هذه التكلفة حتى يمكننا اجتناب الغموض[36]؛ أي أن هذه التكلفة تتعلق بالشراء، الإنتاج، التصميم...، إلا أنه وبصفة عامة تعرف على أنها "استهلاك للموارد"[37]، حسب هذا التعريف أنه كلما كان هناك استهلاك للموارد كلما كانت هناك تكلفة. وتعرف كذلك على أنها" حجم الموارد المستخدمة للحصول على سلعة أو خدمة

---

[33] André Boyer et al, op. cit, pp.271-272.

[34] ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، **المحاسبة الإدارية**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2000،ص.57.

[35] René Demeestére, op. cit, p.7.

[36] T. Charles Horngren, Traduit par Anacleto J. Fernandez, **Comptabilité Analytique de Gestion**, Les éditions HRW Itée Montréal, Québec, Canada, 1987, p.32.

[37] Henri Bouquin, b, op. cit, p.6.

والمعبر عنها في شكل نقدي أو مالي"[38]، وهناك من يعرّفها على أنها "مجموع المصاريف، (مجموع العناصر المستهلكة) من أجل خلق ثروة"[39]، وتعرّف بأنها " كل تجميع للمصاريف المحاسبية الملائمة من أجل ضمان الرقابة في المؤسسة أو اتخاذ القرارات يعتبر تكلفة".[40]

من خلال هذا التعريف فإن كل تجميع للمصاريف يعتبر تكلفة وأن هناك علاقة بين التكلفة واتخاذ قرار معين أو القيام بعملية الرقابة.

واستنادا للتعاريف السابقة يمكن تعريف التكلفة على أنها " مجموع الموارد المستهلكة من أجل تحقيق منتوج، نشاط أو تقديم خدمة، ومعرفة هذه التكلفة يساعد المؤسسة على رقابة التسيير ومن ثم اتخاذ القرارات الملائمة.

ثانيا: خصائص التكلفة

كل نوع من أنواع التكاليف يتميز بثلاث خصائص:

1-مجال التطبيق: ويقصد بمجال التكلفة (***champs d'application***) مواضع حدوث التكلفة، ومن ثم فإن حساب التكلفة لابد أن يتكيف مع تنظيم المؤسسة ونشاطها، وعلى هذا الأساس تقسم التكاليف إلى تكاليف حسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع)، تكاليف حسب وسيلة الاستغلال (ورشة، تصنيع، آلات)، تكاليف حسب نشاط الاستغلال (مجموع الأنشطة، منتوجات مباعة)، وتكاليف حسب المسؤولية (مدير عام، رئيس مصلحة، رئيس ورشة).

2-المحتوى: يعبر محتوى التكلفة عن مختلف الطرق المستخدمة لتحديد التكاليف ونتائج المؤسسة (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف المعيارية).

3-البعد الزمني: ويقصد بالبعد الزمني تحديد التكاليف من الناحية الزمنية، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف: تكاليف مؤكدة (حقيقية أو تاريخية وهي تكاليف حدثت فعلا، لذا تسمى بالتكاليف التاريخية)، وتكاليف مسبقة وهي التكاليف المعيارية أي التي تحدد مسبقا.[41]

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف

عملية تصنيف تكاليف المؤسسة تتم على أساس معيارين أساسيين:

-معيار التتبع الذي يسمح بتمييز التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛

-معيار حساسية التكاليف لتغيرات مستوى نشاط المؤسسة، والذي يسمح بالتمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة.[42]

---

[38] ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتش، مرجع سابق، ص.42.

[39] Elie Cohen, **Dictionnaire de Gestion**, édition Casbha, Alger, 1998, p.73.

[40] Yves De Rongé, **Les Coûts**, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, édition Economica, Paris, France, 2000, p.559.

[41] Béatrice et Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion- Méthode Classiques et Modernes de l'analyse des Coûts**, 6e édition gualino éditeur, Paris, France, 2004, pp.12-13.

[42] Yves De Rongé, op. cit, pp.560-566.

أولا: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة

عند تتبع المصاريف التي تتحملها المؤسسة فهذا يعني إمكانية ربطها بغرض التكلفة، فتتبع مصاريف أغراض التكلفة يسمح بالتمييز من جهة بين التكاليف المباشرة ومن جهة أخرى التكاليف غير المباشرة.

1-مفهوم التكاليف المباشرة: التكاليف المباشرة هي " التكاليف التي يمكن تحميلها بكل سهولة على غرض التكلفة؛ بمعنى أنه يمكن تخصيصها دون غموض على غرض التكلفة، وبالتالي يمكن القول أنه كلما كانت هناك تكاليف يمكن تحميلها مباشرة على المنتوج وبدون حساب مسبق تعتبر مباشرة (المواد الأولية، أجور عمال الورشات،...)".

2-مفهوم التكاليف غير المباشرة: التكاليف غير المباشرة هي " التكاليف التي لا يمكن تحميلها مباشرة على غرض التكلفة، وبالتالي فهي تكاليف لا يمكن تتبعها مباشرة، وفي الغالب يتم استعمال وحدات العمل لتحميل هذه التكاليف" ، أو يمكن تعريفها على أنها "التكاليف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على غرض التكلفة، بل تحتاج إلى حساب مسبق يسهل عملية تحميلها على غرض التكلفة وذلك باستخدام وحدات العمل".

ثانيا: التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة

إن سلوك التكاليف من ناحية مستوى نشاط المؤسسة تسمح بمعرفة الفرق بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، ومستوى نشاط المؤسسة يقاس بحجم الإنتاج، وبالتالي مجموع المصاريف ينقسم إلى قسمين: ما يتغير مع حجم الإنتاج وهي المصاريف المتغيرة والأخرى تبقى ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج؛ بمعنى أن التكاليف المتغيرة لغرض التكلفة (*Objet de Coût*) تضم مجموع المصاريف التي تتغير مع حجم النشاط، أما التكاليف الثابتة فتضم المصاريف التي لا تتأثر بتغيرات مستوى النشاط.

1-التكاليف المتغيرة: التكاليف المتغيرة هي " التكاليف التي تتغير بشكل نسبي مباشر مع تغيرات مستوى النشاط، مثل تغير حجم الإنتاج. ويمكن ملاحظة التغير النسبي بين المصاريف الكلية ومستوى النشاط، أو هي المصاريف النسبية مع الكمية المنتجة (مثل: 1كلغ مادة أولية لإنتاج 10 وحدات، 2 كلغ لإنتاج 20وحدة).[43] يمكن تعريف التكاليف المتغيرة بأنها " التكاليف التي تتغير بشكل نسبي نتيجة تغير حجم الإنتاج". وتجدر الإشارة إلى أن المصاريف المتغيرة هي ثابتة وحدويا؛ أي مع وحدة واحدة منتجة ومتغيرة نسبيا مع تغير مستوى النشاط، وهذا ما يوضحه الشكل (1-2) و(1-3).

الفصل

الشكل (1-2) سلوك التكاليف المتغيرة

الشكل (1-3) سلوك التكاليف المتغيرة

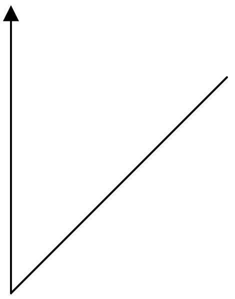
CVU

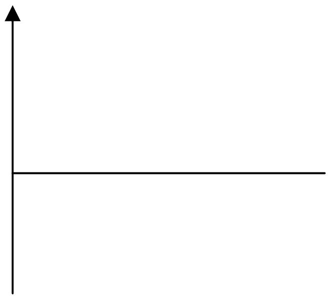
CVT

[43] Michel Lozato, Marie- Heléne Vionnet, op. cit, P.232.

A

CVT=AV





حيث:

التكلفة المتغيرة الوحدوية.*A* :

حجم الإنتاج.*V* :

التكاليف المتغيرة الوحدوية.*CVU* :

التكاليف المتغيرة *CVT* :

الكلية

Source: Yves De Rongé, op. cit, pp.562-563.

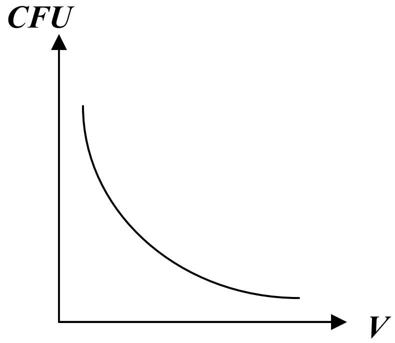
2-التكاليف الثابتة: تسمى التكاليف الثابتة بهذا المصطلح لأنها ثابتة كليا في فترة زمنية محددة وعند مستوى نشاط محدد، فهي مرتبطة بالحصول على طاقة الإنتاج، أو هي المصاريف التي لا تتغير في مجموعها عند مستوى نشاط محدد وعلى مدى فترة زمنية معينة[44]، وبالتالي يمكن تعريف المصاريف الثابتة بأنها المصاريف التي لا تتغير بتغير مستوى النشاط عند فترة زمنية محددة (مصاريف الإيجار، مراكز التخزين، أقساط التأمين،...)، وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف الثابتة متغيرة وحدويا عكس التكاليف المتغيرة، والشكل (1-4) و(1-5) يوضحان ذلك.

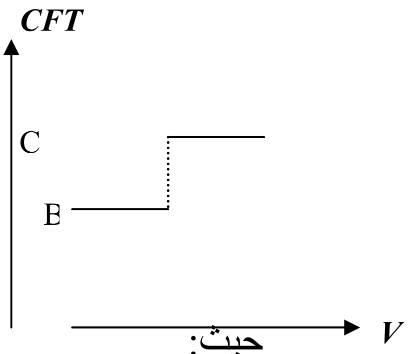
الفصل

الشكل (1-4) سلوك التكاليف الثابتة الكلية

الشكل (1-5) سلوك التكاليف الثابتة

[44] تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف- مدخل إداري-** دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية، 2003، ص.58.





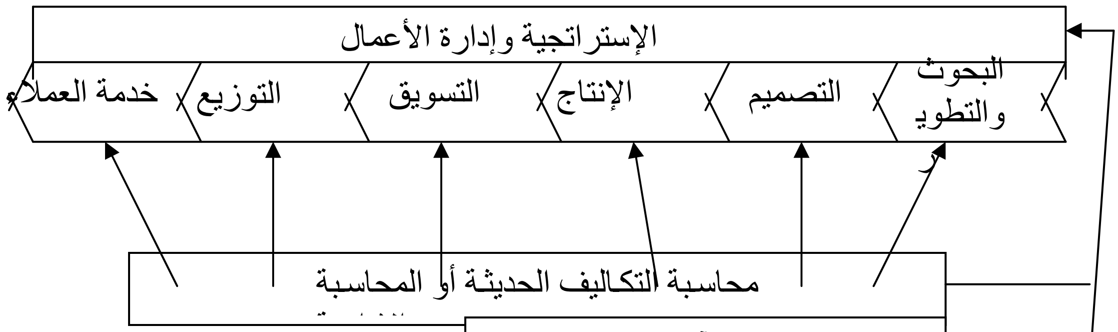
حيث:
حجم الإنتاج V :
تكاليف ثابتة كلية CFT :
تكـــاليف ثابتـــة CFU :

Source: Yves De Rongé, Op. cit, pp.565-566.

هذا ونشير إلى أن أغلب المصاريف المتغيرة هي مصاريف مباشرة وأغلب المصاريف الثابتة هي مصاريف غير مباشرة.

ونظرا لبيئة التصنيع الحديثة التي أدت إلى بروز مفاهيم جديدة أهمها ما يعرف بسلسلة القيمة (*la Chaîne de la valeur*) لـ (*M.Porter*) وهو أول من وضع أسس هذا المدخل. وتعتبر سلسلة القيمة المفهوم الحديث للتحليل الاستراتيجي للأنشطة من أجل تحقيق ميزة تنافسية، حيث يتم تقسيم المؤسسة في إطار سلسلة القيمة إلى مجموعة وظائف وأنشطة، ومن ثم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتوج، وعلى هذا الأساس يتم تصنيف التكاليف حسب وظائف وأنشطة سلسلة القيمة كما هو موضح في الشكل (6-1).

الشكل (6-1) سلسلة القيمة والمحاسبة



المصدر: هورنجرن وآخرون، مرجع سابق،

الفصل

وتبويب التكاليف يكون على النحو التالي:[45]

-تكاليف وظيفة البحث والتطوير: نظرا لشدة المنافسة أصبح لهذه الوظيفة أهمية كبيرة على مستوى المؤسسة؛ كون أن عملية الإبداع والتجديد أصبحت عاملا أساسيا في تحقيق ميزة تنافسية، ويمكن إضافة وظيفة التصميم إلى هذه الوظيفة (باعتبار كلاهما

---

[45] هورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص.19.

يعتمد على البحث والتطوير). فتكاليف وظيفة التصميم تتعلق بكيفية هندسة واختيار المنتجات، واختيار أساليب الإنتاج، وكيفية وضع الآلات، وكيفية تصميم خطوط الإنتاج، وكيفية تصميم التجهيزات.

-تكاليف وظيفة الإنتاج: تعتبر وظيفة الإنتاج مصدر خلق القيمة، أو هي الوظيفة التي تساهم في خلق نسبة كبيرة من القيمة. وحسب (*M.Porter*) أن القيمة هي كل ما يجعل أو يدفع الزبون لشراء منتوج أو خدمة المؤسسة[46]. وتتعلق تكاليف هذه الوظيفة بمجموع الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات (تشغيل الآلات، التعليب، التجميع، الصيانة، التحقيق، والعمليات المرتبطة بالتركيب) إلى منتوج تام.

-تكاليف وظيفة التسويق والتوزيع: تم إدراج هاتين الوظيفتين تحت وظيفة واحدة نظرا للارتباط والتداخل الكبير بينهما، فتكاليف هذه الأخيرة تتعلق بالأنشطة التي تحفز الزبون على اقتناء سلع أو خدمات المؤسسة (الإشهار، قوة البيع، اختيار قنوات التوزيع، العلاقات مع الموزعين، تحديد الأسعار).[47]

-تكاليف وظيفة خدمة العملاء: تتعلق تكاليف هذه الوظيفة بالأنشطة المرتبطة بتوفير خدمات الصيانة، التصليح، توفير قطع الغيار، ويمكن اختصارها تحت ما يسمى بخدمات ما بعد البيع (*SAV*).[48]

ويمكن أن نجد تبويبات أخرى لتصنيف التكاليف منها مدخل تكلفة/ زبون (***l'approche en Coût/Client***) يرتبط هذا المدخل بمفهوم سلسلة قيمة المؤسسة حسب وجهة نظر الزبون؛ وهي تقسيم تكاليف المؤسسة المرتبطة باستهلاك الموارد من طرف الأنشطة والعمليات من ناحية مساهمتها في خلق قيمة حسب وجهة نظر الزبون، أي تقسيم التكاليف حسب الأنشطة والعمليات التي تخلق والتي لا تخلق قيمة للزبون. والهدف من هذا التصنيف هو معرفة التكاليف المولدة على مستوى المؤسسة من ناحية مساهمتها في الخلق الفعلي للقيمة من وجهة نظر الزبون (وهي نظرة خارجية لخلق القيمة)، هذا من جهة، وتوفير لمسيري المؤسسة معلومات إضافية (لا توفرها النظم التقليدية للتكاليف) تستخدم مباشرة في التسيير الاستراتيجي للتكاليف والهوامش التي تسمح بتخصيص موارد المؤسسة من ناحية مساهمتها في خلق قيمة حقيقية من وجهة نظر الزبون، من جهة أخرى.[49]

---

[46] Michel Porter, Traduit Par Philippe de lavergne, **L'avantage Concurrentiel**, édition Dunod, Paris, France, 1999, p.2.

[47] Ibid, p.57.

[48] Ibid, p.57.

[49] Van Caillie, Didier Kabwigiri Charles, **L'approche En Coût Client- Une Méthodologie de Calcul des Coût Propre à L'entreprise Orientée Client**, Communication Présentée Lors du 23eme Congrès de L'Association Française de Comptabilité- Toulouse- France 16&17 Mai, 2002, pp.6-11.

المبحث الرابع: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

ظل المدخل التقليدي لحساب التكاليف الأسلوب الأمثل لعدة سنوات في بيئة كانت الأجور تمثل الجزء الأكبر من التكاليف؛ بمعنى سيطرة التكاليف المباشرة والمتغيرة عل مجموع التكاليف، والتي تقوم على أساس الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة أو المصاريف المتغيرة والثابتة، ومعالجة المصاريف غير المباشرة في مراكز تحليل، وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى الطرق المستخدمة في تحديد التكاليف والمتمثلة أساسا في المدخل الكلي والمدخل الجزئي.

المطلب الأول: المدخل الكلي

أولا:طريقة الأقسام المتجانسة: الأسس التقنية والتنظيمية

يقوم مبدأ طريقة الأقسام المتجانسة على التحميل الشامل لمجموع المصاريف على الوحدات المنتجة؛ بمعنى تحميل المصاريف المباشرة وغير المباشرة، المتغيرة والثابتة على ما تم إنتاجه. وكثيرا ما ارتبط استخدام طريقة التكاليف الكلية بالأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل عند تحميل المصاريف غير المباشرة. ويعود الفضل إلى هذه الطريقة إلى أعمال العقيد الفرنسي (***Lieutenant Colonel Rimailho***) والملقب بـ (***Tinayre***)، التي تم نشرها في سنة 1937 في اللجنة العامة للتنظيم العلمي (***CEGOS***[50])، ثم

[1] Commission Général D'organisation Scientifique.

في اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسي (***CNOF***[51])، ثم اعتمدت من طرف لجنة توحيد الحسابات في مرسوم 4 أفريل 1948، وكذلك المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1947 وسنة 1957، وظل هذا النظام الأسلوب الأمثل للمخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1982. وسيتم معالجة النقاط التالية:[52]

- التمييز بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة؛
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تحليل؛
- مخطط المعالجة؛
- وأخيرا المصاريف الإضافية والمصاريف غير المدمجة.

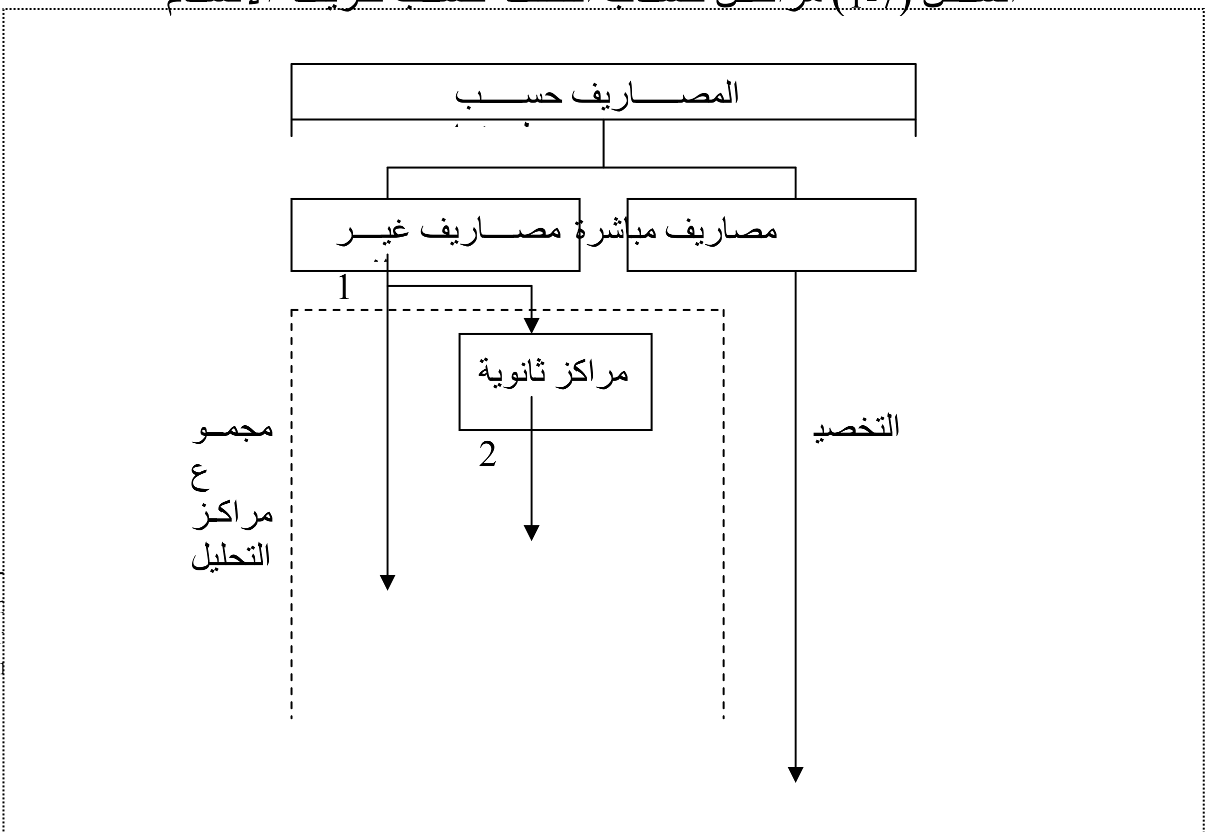
1-التمييز بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة: عملية التمييز بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة هي أساس الطريقة، كون أن أسلوب معالجتهما يختلف؛ حيث أن المصاريف غير المباشرة تخصص مباشرة على المنتوج بدون غموض أو حساب مسبق، أما المصاريف غير المباشرة فتحتاج إلى معالجة خاصة. ويمكن القول أن حساب تكليف المنتجات حسب هذا الأسلوب يمر عبر ثلاثة مراحل:[53]

1-المرحلة الأولى: المصاريف المباشرة تخصص مباشرة على تكاليف الإنتاج دون حساب مسبق؛

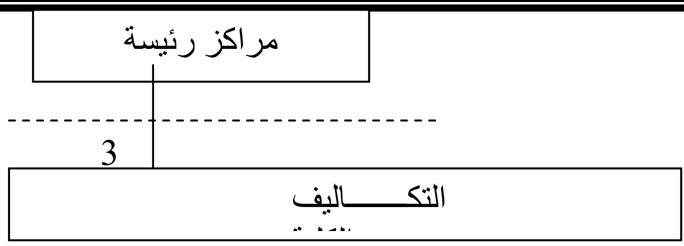
2-المرحلة الثانية: المصاريف غير المباشرة تخصص على مراكز التحليل إذا كان يمكن تخصيصها بدون غموض، أما إذا كانت صعوبة في ذلك فلابد من تحميلها باستخدام مفاتيح التوزيع؛

-المرحلة الثالثة: مجموع المصاريف غير المباشرة لكل مركز تحمل على المنتجات بنسبة وحدات العمل (***Unités d'œuvre***) لكل مركز، والشكل (7-1) يوضح هذه المراحل.

الشكل (7-1) مراحل حساب التكلفة حسب طريقة الأقسام



[51] Com
[52] Alai
[53] Hen



Source: Alain Burlaud, Claude Simon, op. cit, p.18.

من خلال الشكل البياني يمكن القول أن طريقة الأقسام المتجانسة ترتكز على نظام تحليل مهيكل على مستويات رئيسة:

الفصل

- المستوى الأول: معالجة وتصنيف المصاريف حسب طبيعتها؛
- المستوى الثاني: تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل يتم فيها معالجة المصاريف غير المباشرة لتحميلها على تكاليف المنتجات؛
- المستوى الثالث: الأغراض النهائية لحساب التكلفة(منتجات، طلبيات، أنشطة).

2-تقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تحليل

ترتكز عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز تحليل على طبيعة وحجم نشاطها؛ أي أن عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام رئيسة وأقسام ثانوية تتم انطلاقا من الهيكل التنظيمي لها، والتي تجمع فيها المصاريف التي لا يمكن أن تخصص مباشرة على تكاليف المنتجات. والهدف من هذا التقسيم هو إيجاد معيار يتم به تحميل المصاريف غير المباشرة على الوحدات المنتجة، بالإضافة إلى عملية إحكام الرقابة على مصاريف المراكز ومن ثم تحسين الأداء. من وجهة نظر المعالجة المحاسبية يوجد صنفين من مراكز التحليل:

أ-المراكز الرئيسة: تسمى كذلك أقسام الاستغلال، وهي الأقسام التي يرتكز عليها نشاط المؤسسة

(التموين، الإنتاج أو الورشات، مصلحة المبيعات، والتخزين)، أو يمكن القول أنها المراكز التي تكون بنية أو تركيبة دورة التموين، الإنتاج، والبيع.

ب-المراكز الثانوية: تسمى كذلك بأقسام التسيير، وهي الأقسام التي لها دور إدارة عوامل إنتاج المؤسسة، منها إدارة الموارد البشرية، إدارة التجهيزات والمعدات والبنايات (صيانة، وقاية)، الإدارة المالية (الفوترة، الخزينة)، وتضمن هذه المراكز عملية التنسيق والتنظيم الداخلي لوظائف المؤسسة. وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تقسيم معين أو عدد مثالي من المراكز بل أن هذا التقسيم يعتمد على طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وتنظيمها، حيث أن قلة عدد الأقسام يعطي تحليل غير كافي من المعلومات، في حين أن عدد كبير من الأقسام يفضي إلى غموض في الوثائق وحسابات التقسيم أو التوزيع، وبالتالي على المؤسسة أن تبحث على عدد من الأقسام يوائم نشاطها ويساعدها على متابعة تكاليفها.

يعرّف مركز التحليل بأنه "تقسيم محاسبي للمؤسسة يتلاءم مع التنظيم الوظيفي لها (تموين، إنتاج، توزيع، إدارة،...)"[54]، ويعرف كذلك بأنه "تقسيم محاسبي للمؤسسة تحلل فيه عناصر المصاريف غير المباشرة مسبقا من أجل تحميلها على تكاليف الوحدات المنتجة، وتتم عمليات التحميل هذه من خلال:

- تخصيص المصاريف التي يمكن أن تكون مرتبطة مباشرة بالمراكز؛
- توزيع المصاريف بين المراكز باستخدام مفاتيح التوزيع، وتسمى هذه المرحلة بالتوزيع الأولي؛
- تبادل خدمات (تحويل خدمات) بين مراكز التحليل وتسمى هذه المرحلة بالتوزيع الثانوي؛

- وأخيرا تحميل مصاريف هذه الأقسام على تكلفة الإنتاج باستخدام وحدات عمل".[55]

ويمكن تعريف مركز التحليل بأنه "تقسيم محاسبي موائم للهيكل الوظيفي أين يتم فيه تحليل ومعالجة المصاريف التي لا يمكن أن تحمل مباشرة على الوحدات المنتجة من أجل تجميع (على مستوى كل قسم) المصاريف المتجانسة؛ أي المصاريف التي تتغير مع تغير نفس المعيار (ساعات يد عاملة، كمية مواد أولية مستهلكة، ساعة عمل آلات،...)،[56] أو بمعنى آخر لا بد أن تكون مصاريف المراكز متناسبة مع وحدة العمل.

وتصنف مراكز التحليل إلى مراكز هيكلية ومراكز تشغيلية أو عملية، ففي المراكز التشغيلية يتم تحميل مصاريف هذه المراكز باستخدام وحدات عمل (ساعات عمل، ساعة عمل آلة، كمية مواد أولية مستهلكة،...)، أما المراكز الهيكلية فيتم تحميل مصاريف هذه المراكز باستخدام وحدات نقدية تسمى بمعدل أو نسبة المصاريف (***Taux de Frais***).[57]

1-2 اختيار وحدات العمل ومعدل المصاريف

بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل وتحميل كل قسم بمجموع المصاريف التي تم إنفاقها على كل قسم تأتي عملية اختيار وحدات العمل، والهدف من اختيار هذه الأخيرة أنه يسمح بتحميل هذه المراكز على مختلف المنتجات ومتابعة مردوديتها أو إنتاجيتها. تعرف وحدة العمل أو وحدة قياس مركز التحليل بأنها "وحدة تسمح بقياس ورقابة نشاط المؤسسة أو قسم من أقسامها"[58]، وهناك من يعرفها بأنها "وحدة تسمح بقياس نشاط مركز تحليل معبر عنها بوحدات مادية (مواد مستهلكة، ساعة يد عاملة، أو ساعة آلة)، أو وحدات نقدية، واختيار وحدة العمل (***UNITE D'ŒUVRE***) يتم عن

---

[54] Michel Lozato et al, **Comptabilité et Gestion des Organisations**, 3e édition Dunod, Paris, France, 2005, p.250.
[55] Jean Lochard, op. cit, p.13.
[56] Henri Bouquin, b, op. cit, p.87.
[57] Patrick Boisselier, op. cit, p.153.
[58] Jean Lochard, op. cit, p.25.

طريق تحليل تقني وذلك بحساب معامل الارتباط"[59]، وتعرف كذلك بأنها "وحدة قياس النشاط مخصصة لفترة ما لمركز تحليل رئيسي، تسمح بتحميل مصاريف هذا المركز على تكاليف المنتجات".[60]من خلال هذه التعاريف لوحدة العمل يمكن تعريفها على أنها وحدة قياس نشاط معيارية لمركز تحليل رئيسي، تستخدم من أجل توزيع مصاريف المركز على المنتجات بطريقة أكثر عقلانية.

2-2 مفاتيح التوزيع

مفتاح التوزيع هو أسلوب أو طريقة لتحديد أو تقسيم المصاريف غير المباشرة (المصنفة حسب طبيعتها) بين مختلف المراكز، فهي تستخدم من قبل وحدات العمل من أجل الحصول على تحميل للمصاريف غير المباشرة على مختلف المراكز بأكثر دقة، بالإضافة إلى أن مفاتيح التوزيع تبين وحدة العمل بوضع قواعد التوزيع (مثل تقسيم مصاريف مراكز إنتاج الطاقة على أساس الإستهلاكات الحقيقية المسجلة في العداد). فعند المستوى الأول؛ أي التوزيع الأولي تحول مصاريف المحاسبة المالية نحو محاسبة التكاليف، وهنا يطرح مشكل تخصيص المصاريف على مختلف مراكز التحليل، ونميز حالتين:[61]

أ-المصاريف مرتبطة مباشرة بنشاط مركز معين، فتخصص مباشرة على نشاط المركز.

ب-المصاريف ليست مرتبطة مباشرة بنشاط المركز معين (مثل الماء، الطاقة الكهربائية)، في هذه الحالة، إذا كان يمكن تقسيم المصاريف على كل قسم حسب العدادات (الطاقة المستهلكة في كل قسم حسب العداد)، أما في الحالة العكسية (لا توجد عدادات) نستعمل مفاتيح التوزيع، لكن هذه الطريقة تظهر بالضرورة غير دقيقة في توزيع المصاريف.

ويوجد نفس الإشكال على المستوى الثاني (التوزيع الثانوي) عند تخصيص مصاريف مراكز التحليل الثانوية على مراكز التحليل الرئيسة؛ بمعنى أنه إذا كان يمكن قياس استهلاك الخدمات، فالانحراف الناتج عن حساب تكلفة المنتجات يكون أقل أهمية، أما الحالة العكسية التي لا يمكن قياس استهلاك الخدمات فلمفاتيح التوزيع دورا مهما في التوزيع.[62]

3-هيكل معالجة التكاليف

[59] Brigitte Doriath, op. cit, p.16.
[60] Yves Dupuy, Denis Travaillé, **Les Bases de la Comptabilité Analytique de Gestion**, édition Economica, Paris, France, 2003, p.152.
[61] Patrick Boisselier, op. cit, pp.151-152.
[62] Ibid, p.152.

لا يوجد نموذج لطريقة الأقسام المتجانسة صالح لكل المؤسسات، بل يتوقف هذا على طبيعة نشاط المؤسسة وتنظيمها وحجم المعلومات التي يريد مسيروا المؤسسة الحصول عليها.

4-المصاريف غير المدمجة والمصاريف الإضافية

المصاريف غير المدمجة (***Les charges Non Incorporable***) هي "مصاريف تؤخذ بعين الاعتبار من طرف المحاسبة المالية ولكنها غير مدمجة في حساب التكاليف"[63]، أوهي المصاريف التي تسجل في المحاسبة المالية، لكنه لا يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار في محاسبة التكاليف، لأنها لا تتعلق بالاستغلال العادي للمؤسسة، وبالتالي تبوب أو تصنف على أنها فروقات المعالجة المحاسبية بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، والتي لابد أن تحسب فيما بعد من أجل تقريب النتيجتين. وهذه المصاريف المحاسبية يمكن اعتبارها على أنها مصاريف غير عادية؛ إما لكونها لا تتعلق بالغرض العادي للمؤسسة، أو أنها تتعلق بدورة أخرى، ومن الصعب وضع قائمة شاملة لهذه المصاريف لأن ذلك يتوقف على نوع كل مؤسسة، إلا أنه يمكن ذكر منها: مخصصات اهتلاكات، مصاريف التأسيس أو التكوين (مصاريف إعدادية)، مخصصات مؤونات، مصاريف متعلقة بفترة أخرى، ضرائب على الأرباح، الرسم على القيمة المضافة (التي سجلت في حساب مصاريف حسب طبيعتها).[64] أما المصاريف المدمجة (***les Charges Incorporable***) فهي مصاريف تسجل في المحاسبة العامة (في حساب النتيجة) وتؤخذ في محاسبة التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج، ومعظم هذه المصاريف تسجل في محاسبة التكاليف لأنها اقتصاديا مبررة، وهناك معيار العقلانية من أجل إدماج أو عدم إدماج مصروف معين في التكلفة، وتنقسم إلى قسمين: مباشرة وغير مباشرة.[65]

المصاريف الإضافية: هذا النوع من المصاريف لا يظهر في حساب النتيجة وإنما يظهر في الميزانية، ولا بدمن إضافتها إلى تكاليف الإنتاج باعتبارها أنها تتلائم مع مكافأة واحد من عاملي الإنتاج:

أ-العمل: مكافأة المستغل الفردي.

ب-رأس المال: مكافأة حاملي الأسهم؛ حيث أن الأرباح الموزعة تحسب في الغالب بعد تحديد النتيجة المحاسبية الصافية.

وهناك مصاريف أخرى تضاف كذلك وتقيّم بطريقة مختلفة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف فيما يتعلق بالآلات والمعدات التي اهتلكت كليا إلا أنها مازالت قيد العمل في الورشات، ففي هذه الحالة لابد من تحديد مصاريف إضافية للاستخدام تتلائم واستغلال هذه الآلات والمعدات.[66]

ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

---

[63] Yves Dupuy, op. cit, p.9.

[64] Patrick Piget, **Comptabilité Analytique**, 3e édition Economica, Paris, France, 2001, p.10.

[65] Ibid, p.9.

[66] Ibid, p.11.

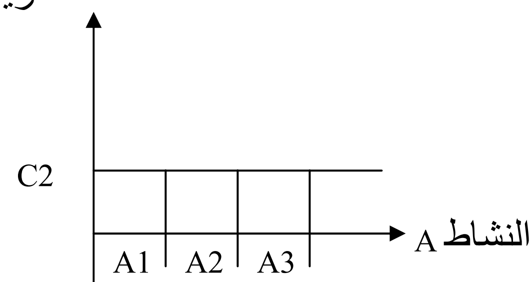
جاءت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نتيجة الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف الكلية، لذلك تعتبر تحسين لطريقة التكاليف الكلية. ويمكن إيجاز أهم الفروقات بين الطريقتين على النحو التالي:[67]

1-الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة ومعالجة هذه الأخيرة بطريقة خاصة؛

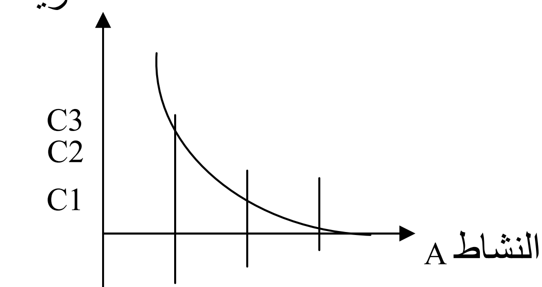
2-تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة الذي يساوي النشاط الحقيقي إلى النشاط العادي؛

3-عزل أثر تغيرات مستوى النشاط على المصاريف الثابتة عند حساب التكلفة الوحدوية للمنتجات. وهذا ما يوضحه الشكل (1-8) و(1-9).

الشكل (1-8) تكلفة الوحدة بأسلوب التحميل العقلاني



الشكل (1-9) تكلفة الوحدة بطريقة التكلفة



التكلفة الكلية بالتحميل العقلاني:

$$Y = Vx + F \times \frac{x}{xo}$$

التكلفة الوحدوية بالتحميل العقلاني:

$$U = V + \frac{F}{xo}$$

التكلفة الكلية بطريقة التكلفة الكلية:

$$Y = Vx + F$$

التكلفة الوحدوية بطريقة التكلفة الكلية:

$$U = V + \frac{F}{x}$$

حيث:

V: مصاريف متغيرة وحدوية

F: مبلغ المصاريف الثابتة

x: عدد الوحدات المنتجة والمباعة

xo: عدد الوحدات المنتجة في النشاط العادي

Source: Louis Dubrulle, op. cit, p.219.

مراحل طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

تمر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأربع مراحل نوردها على النحو الآتي:

1-عزل (فصل) المصاريف الثابتة (CF) من مجموع المصاريف؛

[67] Louis Dubrulle, op. cit, pp.201-205.

2-تحديد معامل التحميل العقلاني الذي يساوي إلى $K = \frac{n}{N} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$ ؛

3-تحديد (حساب) التكاليف الثابتة المدمجة في التكاليف (*CFi*)، وذلك بضرب المصاريف الثابتة الحقيقية (*CFr*) بمعامل التحميل العقلاني كما في العلاقة التالية:

$$CFi = CFr \times k$$

4-تحديد الفروقات أو الانحرافات بين المصاريف الثابتة الحقيقية والمصاريف الثابتة المدمجة (فروقات التحميل) كما توضحه العلاقة التالية:

$$Ei = CFi - CFr$$

وهذه الفروقات يمكن أن تكون سالبة أو موجبة حسب الحالات التالية:[68]

أ-إذا كان $n > N$: فهنا يظهر فرق التحميل على شكل فائض في النشاط (***Boni de sur Activité***) الذي توضحه العلاقة التالية:

$$Cfi - CFr = CFr \times \frac{n}{N} - CFr = CFr \times \left(\frac{n-N}{N}\right)$$

مع $n \rangle N \Rightarrow n - N \rangle 0$

ب-وإذا كان $N \rangle n$: ففي هذه الحالة يظهر فرق التحميل على شكل انخفاض في النشاط (***Un Mali de sous- Activité***)

$$Cfi - CFr = CFr \times \frac{n}{N} - CFr = CFr \times \left(\frac{n-N}{N}\right)$$

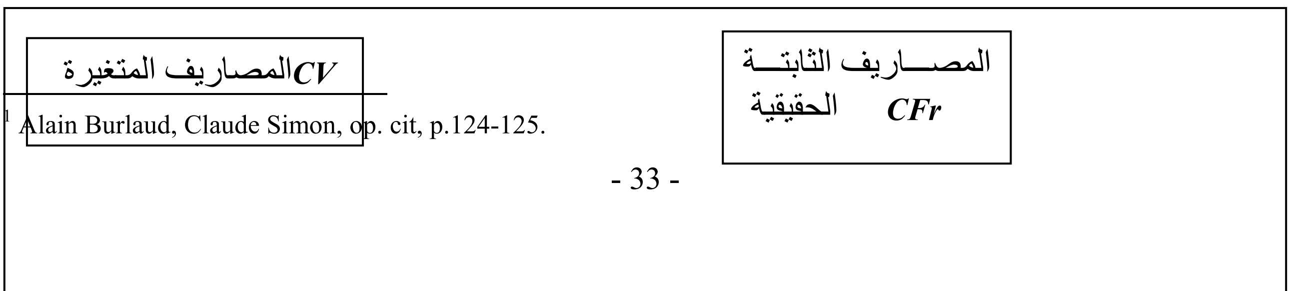
مع $N \rangle n \Rightarrow n - N \langle 0$

ج-أما إذا كان معامل التحميل العقلاني مساوي للواحد، ففي هذه الحالة لا توجد فروقات في المبالغ المحملة من المصاريف الثابتة في كلا المستويين من النشاط، والنتيجة التحليلية حسب هذه الطريقة هي نفسها المحسوبة بطريقة الأقسام المتجانسة.

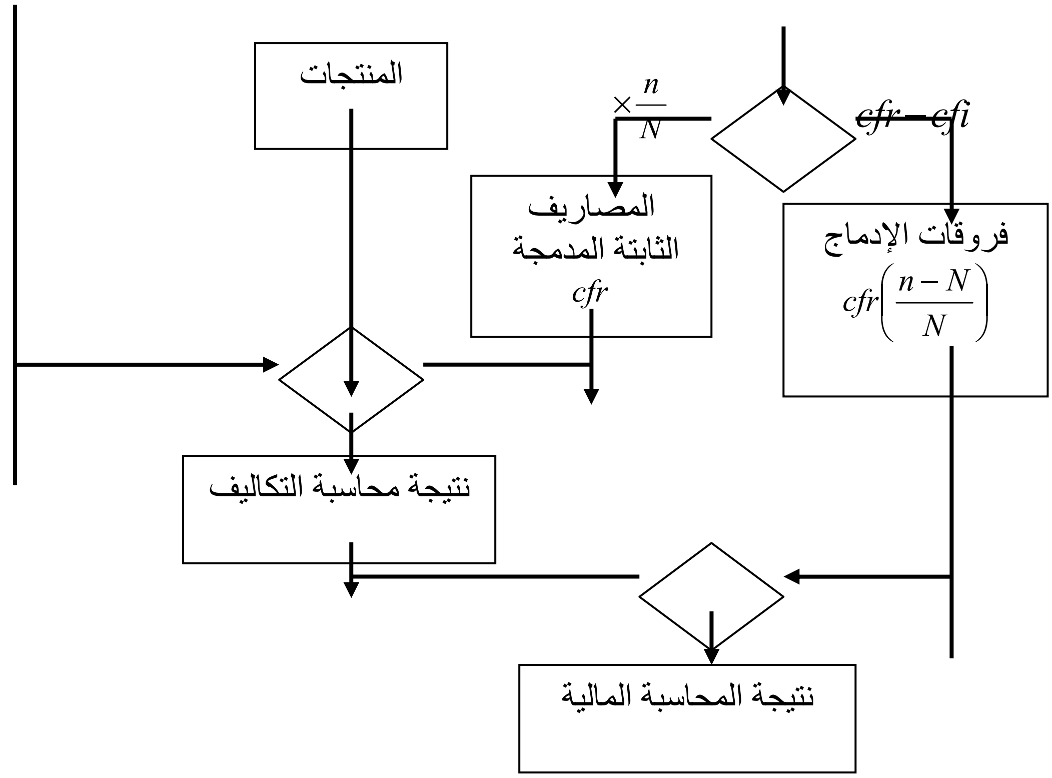
وتجدر الإشارة إلى أن وجود انخفاض أو فائض في النشاط يعبر عن فروقات الإدماج، وهذه الأخيرة هي شبيهة بالمصاريف غير المدمجة أو المصاريف الإضافية التي لم تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب التكلفة، ومع ذلك فهي تحدد النتيجة الحقيقية للمؤسسة، والشكل (1-9) يوضح آلية عمل الطريقة.

الفصل

الشكل (1-10) آلية عمل طريقة التحميل العقلاني للتكاليف



[1] Alain Burlaud, Claude Simon, op. cit, p.124-125.



Source: Alain Burlaud, Claud Simon, op. cit, p.125.

المطلب الثاني:المدخل الجزئي

يقوم هذا المدخل على مبدأ الفصل بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة، أو المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة حسب آليات التحليل المستخدمة في كل طريقة.ويقسم هذا المدخل حسب معيار تحليل التكاليف إلى أسلوبين: طريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التكاليف المباشرة.

الفصل

أولا: طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة

تعرف هذه الطريقة بالمصطلح الأنجلوساكسوني (***Direct Costing Simple***)، وأن مصطلح (***Direct Costing***) يدل على أن التكلفة متغيرة وليست تكلفة مباشرة. يقوم مبدأ هذه الطريقة على الفصل بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة؛ بمعنى يتم تجميع مجموع المصاريف المتغيرة سواء المباشرة منها أو غير المباشرة، فالمصاريف المتغيرة تخصص مباشرة على المنتوج، أما المصاريف المتغيرة غير المباشرة فتعالج بمراكز تحليل ومن ثم تحميلها على التكلفة، أما النتيجة فيتم تحديدها بعد حساب هامش التكلفة المتغيرة، والذي يساوي الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة والفرق بين

هامش التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة يعطينا النتيجة. ويمكن تلخيص المراحل الثلاث لهذه الطريقة على النحو التالي:[69]

1-التمييز بين المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة؛ أي الفصل بين ما هو متغير من المصاريف وما هو ثابت منها ومعالجة هذه الأخيرة فيما بعد؛

2-استخدام نفس مبادئ طريقة التكاليف الكلية في توزيع المصاريف المتغيرة؛ باعتبار أن معظم المصاريف المتغيرة هي مباشرة، وتقسم هذه المرحلة إلى عدة خطوات:

-مرحلة التموين:

تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية= سعر شراء المواد الأولية
+ مصاريف متغيرة على المشتريات

-مرحلة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج المتغيرة للمنتجات= تكلفة الشراء المتغيرة للمواد الأولية المستهلكة
+ مصاريف متغيرة مباشرة للإنتاج
+ مصاريف متغيرة للإنتاج

-مرحلة التوزيع:

تكلفة التوزيع المتغيرة للمنتجات المباعة= مصاريف متغيرة مباشرة للتوزيع
+ مصاريف متغيرة للتوزيع

-مرحلة البيع:

سعر التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة (التكلفة المتغيرة)= تكلفة الإنتاج المتغيرة للمنتجات المباعة
+ تكلفة التوزيع المتغيرة

النتيجة التحليلية المتغيرة= الهامش على التكلفة المتغيرة= رقم الأعمال- التكلفة المتغيرة

-تحديد النتيجة التحليلية: في هذه المرحلة نقارن بين هامش التكلفة المتغيرة والتكاليف الثابتة

النتيجة التحليلية= هامش على التكلفة المتغيرة- التكلفة الثابتة.

والجدول (2-1) و(3-1) يوضح مراحل عمل الطريقة.

الجدول (2-1) طريقة التكلفة المتغيرة لمؤسسة

رقم الأعمال
- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة

= هامش على تكلفة الشراء
- مصاريف متغيرة للإنتاج
± تغيرات في المخزونات المنتجات التامة

= الهامش على التكلفة المتغيرة للإنتاج
- مصاريف متغيرة للتوزيع

الجدول (3-1) طريقة التكلفة المتغيرة لمؤسسة

رقم الأعمال
- تكلفة شراء السلع المباعة

= الهامش على تكلفة الشراء
- مصاريف متغيرة للتوزيع

= الهامش على التكلفة المتغيرة
- التكاليف الثابتة

= النتيجة التحليلية

Source: Patrick Piget, op. cit, p.82.

ثانيا:طريقة التكلفة المباشرة

تسمى كذلك بطريقة التكاليف الخاصة، وهي امتدادا لطريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة باعتبار أنها مزيج من مزايا وعيوب الطريقتين؛ بمعنى أن آلياتها تجمع بين خصائص طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة. يقوم مبدأ هذه الطريقة على الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، ومن ثم تحميل المنتوج بكل المصاريف المباشرة سواء المتغيرة أو الثابتة. من خلال هذا المبدأ نستنتج أنها تشبه طريقة التكاليف الكلية؛ كون أن هذه الأخيرة تقوم على مبدأ الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، وبالتالي فهي طريقة التكاليف الكلية مطروحا منها المصاريف الثابتة غير المباشرة. ووجه الاختلاف يكمن في بساطة الحساب من خلال عدم وجود جدول توزيع المصاريف غير المباشرة (أخذ المصاريف غير المباشرة في شكلها الإجمالي)، وتسمح بالحصول على معلومات حول التكاليف أكثر ملائمة مقارنة بطريقة التكاليف الكلية، هذا من جهة طريقة التكلفة الكلية، أما من جهة طريقة التكلفة المتغيرة وحسب مبدأ طريقة التكلفة المباشرة فهي قريبة من طريقة التكلفة المتغيرة؛ باعتبار أن معظم المصاريف غير المباشرة هي مصاريف متغيرة وكذلك أغلب المصاريف غير المباشرة هي ثابتة، وبالتالي فهذه الطريقة هي طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة مضافا إليها المصاريف الثابتة المباشرة. وتحميل التكاليف المباشرة سواء المتغيرة أو الثابتة يكون حسب العلاقة التالية:

رقم الأعمال – التكاليف المباشرة

= الهامش على التكلفة المتغيرة – التكلفة غير المباشرة

= النتيجة التحليلية.

والجدول (4-1) يوضح مراحل الطريقة.

الجدول (4-1) مراحل طريقة التكلفة

رقم الأعمال
-التكلفة المتغيرة للمنتجات المباعة

= الهامش على التكلفة المتغيرة
- التكاليف الثابتة المباشرة

الهامش على التكلفة المباشرة
- مجموع المصاريف الثابتة

Source: Béatrice et Francis Grandguillo, op. cit, p.150.

ويعتبر الهدف من الهامش على التكلفة المتغيرة أنه يقيس مساهمة كل منتوج في:

أ-تغطية التكاليف الثابتة المشتركة،

ب-تكوين النتيجة.[70]

المبحث الرابع: تقييم الأساليب الحالية لمحاسبة التكاليف في ظل بيئة النظام العالمي الجديد

إن المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد فرضت على المؤسسات إعادة النظر في مهام وأهداف محاسبة التكاليف بما يتلائم والتطورات الجديدة، كون أن نظم التكاليف التقليدية تم تصميمها في ظل بيئة كانت الأجور فيها تحتل الجزء الأكبر من تكاليف الإنتاج، وبالتالي تستخدم كأساس أو قاعدة في تحميل التكاليف، وهذا الأساس لم يعد ملائمًا في ظل هذه البيئة التي من سماتها سيطرة الآلية في عملية الإنتاج، ومن ثم أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف نظرا لسيطرة الآلية في العملية الإنتاجية.

ويمكن تناول تأثير هذه البيئة على محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها: أهداف محاسبة التكاليف، هيكل وتركيبة التكلفة، مراكز التكلفة، أسس التحميل، نظريات التكاليف، تقارير التكاليف، فترة التكلفة، طريقة احتساب التكلفة.

1-أهداف محاسبة التكاليف

تستخدم المؤسسات محاسبة التكاليف بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:[71]

- التحكم في الرقابة على تكاليف الإنتاج: يعتبر الهدف الرئيسي من عملية الرقابة هو التحكم في جميع الأنشطة بما يكفل تخفيض التكاليف، وذلك بمنع عملية الإسراف والتبذير، ورغم أهمية هذا الهدف في تحقيق مكانة تنافسية، إلا أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة ظهرت أساليب وطرق جديدة للرقابة على التكاليف تسمى بالمؤشرات أو المقاييس غير المالية مثل: الجودة، درجة رضا الزبون، الآجال،... وقد قدم (***Kaplan et Norton***) بطاقة الأداء المتوازن (***Balanced Scorecard***)، وهي عبارة عن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تعبر عن العوامل الأساسية التي تحدد نجاح المنظمة،

[70] Béatrice Francis Grandguillo, op. cit, p.150.

[71] صلاح عبد الرحمان المحمود و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، **مدخل إدارة التكلفة الإستراتجية لدعم القدرة التنافسية للشركات السعودية**، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المملكة العربية السعودية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005، ص ص.207-210.

ومن سمات هذه البطاقة أن عناصرها مصممة بحيث يكمل بعضها بعضا في التعبير عن الشكل أو المنظور العام الحالي والمستقبلي للمنظمة.[72]

● توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم المخزون: يعتبر الغرض من تقييم المخزون في ظل نظم التكاليف التقليدية هو إعداد القوائم المالية، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة وخاصة عند تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد فإن الحاجة إلى تقييم المخزون تنخفض باعتبار أن من بين أهداف هذا النظام هو مخزون صفري. الفصل

● المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات: في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبحت نظم التكاليف التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتلائم ومتطلبات هذه البيئة، كما أضحت هناك شكوك حول مدى صحة ودقة المعلومات التي توفرها والتي قد تكون مشوهة أو مضللة لمتخذي القرارات نظرا لتأثير البيئة الجديدة بشكل كبير على هيكل وسلوك التكاليف، وكون أن من سمات هذه البيئة المنافسة الحادُة أصبحت الحاجة ملحة لتخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن -ليس على حساب الجودة-، ومن ثم أصبح لزاما على محاسبة التكاليف توفير المعلومات التي تساعد على ترشيد القرارات الإستراتيجية المتعلقة خاصة بالتكلفة والجودة، بالإضافة إلى تركيز المؤسسة نحو خدمة الزبون وذلك بتقديم منتجات ذات جودة عالية، وهذا يعني أن قياس تكاليف الجودة واللاجودة وتقارير الرقابة عليهما أصبحا من أهم أهداف نظام التكاليف.

ويمكن القول أن المعلومات أصبحت موردا استراتيجيا بالنسبة للمؤسسة، وعليه يمكن إعادة ترتيب أهداف محاسبة التكاليف حسب درجة الأهمية:

أ-المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات؛

ب-إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج؛

ج-توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وتقييم مخزون آخر الفترة المالية؛

2-هيكل وتركيبة التكلفة: نظرا لزيادة درجة الآلية في عملية التصنيع فقد أثرت على هيكل وتركيبة التكلفة، وبالتالي انخفضت أهمية تصنيف عناصر التكلفة إلى متغيرة وثابتة، ونظرا لتضاؤل نسبة التكاليف المتغيرة والتي تكاد أن تكون ثابتة؛ كون أن التكلفة الكلية لم تعد مرتبطة بحجم الإنتاج، وإنما مرتبطة بشكل كبير بالتنوع في المنتجات. كذلك هذا التمييز بين المصاريف المتغيرة والثابتة لم يعد ملائما في ظل هذه البيئة التي أصبحت فيها التكاليف المتغيرة تتمثل في المواد الأولية والمواد المستهلكة، أما مصاريف اليد العاملة المباشرة للإنتاج فأصبحت تعالج على أنها مصاريف ثابتة بناءا على عدم ارتباطها بمستوى الإنتاج الحقيقي، في حين أن المصاريف الثابتة يتم احتسابها عن طريق معدلات الاهتلاك؛ كون أن هذه الأخيرة هي الصورة التقليدية لها، إلا أن المعدات والتجهيزات الحديثة هي تجهيزات تتكون من عناصر ثابتة (آلات ومعدات)، وعناصر متغيرة (الأدوات)، فالتعدد الكبير في المنتجات أدى إلى زيادة الأدوات التي تستهلك نسبيا مع الاستخدام، وبالتالي مع المنتجات المصنعة، وهذا يعني

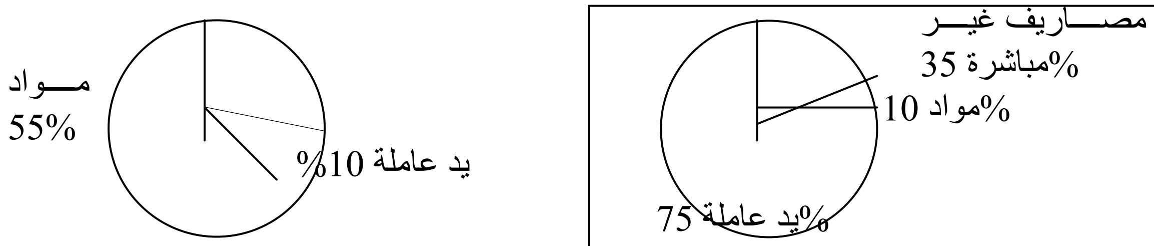
---

[2] Robert Kaplan, P.David Norton, **Comment Utiliser le Tableau de Bord Prospectif**, édition D'organisation, Paris, France, 2001, p.105.

أن جزءا من المصاريف الثابتة (الاهتلاكات) أصبحت مصاريف متغيرة، هذا من ناحية هيكل التكلفة. أما من ناحية تركيبة التكلفة فكذلك تضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة بسبب انخفاض حجم العمالة (عنصر العمل بمفهومه التقليدي)؛ بمعنى أن المصاريف غير المباشرة ارتفعت مقارنة بالمصاريف المباشرة باستثناء المواد الأولية، التي أصبحت ضئيلة. وأثرت هذه البيئة على توزيع التكاليف على دورة حياة المنتوج؛ حيث أصبحت 85% من التكاليف الكلية لمنتوج جديد أو عملية تنفق قبل عملية صناعته، مثل تكاليف تطوير أو تحسين المنتجات[73]، والشكل (1-11) و(1-12) يوضح تغير التكاليف بين البيئة التقليدية والحديثة.

الشكل (1-11) هيكل التكلفة في البيئة

الشكل (1-12) هيكل التكلفة في البيئة



Source: Jean Luk Arrégle et al, op. cit, p.167.

ظ سيطرة التكاليف المباشرة والتي تتمثل أساسا في اليد
ة فأصبحت تمثل متوسط 10% من مجموع التكاليف، بالمقابل المواد والمصاريف غير المباشرة تمثل 55% و35% على التوالي من مجموع التكاليف، أما في الأنظمة التقليدية فكانت تمثل 10% و15% على التوالي من مجموع التكاليف.

ويمكن القول إذن أن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية لم تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الأساسية في هيكل وتركيبة سعر التكلفة، وبالتالي أصبحت غير قادرة على إنتاج معلومات صحيحة ودقيقة، لاختيارات إستراتيجية أو تقييم ملائم لمتغيرات المنافسة.

3-مراكز التكلفة: في ظل بيئة التصنيع الحديثة يتم الاعتماد على مدخل المراكز المتعددة، مما ترتب عليه تخفيض عدد مراكز التكاليف؛ حيث يحتوي المركز الواحد على آلات غير متجانسة ويمكن أداء أكثر من عملية مختلفة على المنتوج في نفس المركز، عكس الأنظمة التقليدية التي تعالج كل منتوج في عدة مراكز مختلفة.[74]

4-أسس التحميل: نظرا لتضاؤل أهمية العمل المباشر وسيطرة الآلية في بيئة التصنيع الحديثة، ومن ثم لم تعد ساعات العمل المباشر ملائمة كأساس لمعدلات تحميل التكاليف،

[73] Jean- Luc Arrégle et al, **Les Nouvelles Approche de la Gestion des Organasation**, édition Economica, Paris, France, 2000, pp.166-170. + Jean Fievez et al, **La Méthode U.V.A-Du Contrôle de Gestion à la Maîtrise du Profit- Une Approche Nouvelle en Gestion**, édition Dunod, Paris, France, 1999,pp.29-33.

[74] صلاح عبد الرحمان المحمود و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سابق، ص.208.

وأصبح من الضروري إعادة النظر في أسس التحميل التقليدية وضرورة استخدام أسس جديدة تتناسب والبيئة الحديثة.[75]

5-نظريات التكاليف: في ظل النظم التقليدية للتكاليف يتم تحميل عناصر التكاليف حسب المدخل الكلي أو المدخل الجزئي، وكل مدخل يتناسب مع استخدامات معينة بما يوفره من معلومات تتناسب مع تلك الاستخدامات، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فنجد سيطرة الآلية وبالتالي يصعب اختيار أي من المدخلين لتوفير المعلومات.[76]

لم يعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة ملائما في ظل هذه البيئة الحديثة؛ أي مع الواقع الاقتصادي للمؤسسة، حيث التنوع في أنشطتها وظهور أشكال تنظيم جديدة منها إعادة الهندسة، الإدارة بالمشاريع، بالإضافة إلى التعقيد المتنامي للمنتجات والعمليات الإنتاجية؛ بمعنى أن التطور التكنولوجي المتنامي أثر على المنظمات من ناحية الحجم، الشكل، اليد العاملة، التنظيم وأدوات تسيير الإنتاج (***JIT***[77], ***MRP***1[78], ***MRP***2[79], ***OPT***[80]). وهذا التقسيم غالبا ما يكون عموديا حسب مراكز المسؤولية والتي تعكس صورة المؤسسة المنظمة حسب النموذج التايلوري والهرمي غير المرن، وفي ظل المدخل الحديث العرضي (***Transversal***)لم يعد هذا النموذج ملائما. بالإضافة إلى أن خاصية التجانس لمراكز معالجة المصاريف غير المباشرة أساسية في الطريقة إلا أنه في الواقع القسم يكون متجانسا إذا كان خاصا بنشاط واحد، لكن إذا كان القسم يتم فيه تجميع عدة أنشطة فهذه الخاصية تبقى إذا كانت تكلفة وحدة كل من هذه الأنشطة متماثلة، في حين أنه إذا كانت التكلفة غير متماثلة فلابد من أن المنتجات تستهلك كلا من هذه الأنشطة بنسب متماثلة. والواقع أن أقسام التحليل تضم أنشطة متعددة ليست لها نفس التكلفة وتستهلك من طرف العديد من المنتجات، كذلك مفاتيح توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية ناتجة عن تقدير غير موضوعي وتوزيع المصاريف غير المباشرة باستخدام وحدات عمل مرتبطة بحجم الإنتاج (عدد ساعات اليد العاملة المباشرة، عدد ساعات الآلة،...) لم يعد ملائما في ظل هذه البيئة، هذا بالنسبة لطريقة الأقسام المتجانسة، أما طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة فإنها تحتوي على حسابات طويلة مقارنة بطريقة الأقسام المتجانسة بالإضافة إلى صعوبة تحديد صحة مفهوم النشاط العادي، في حين أن طريقة التكاليف الجزئية تجهل المردودية الحقيقية والتي من الصعب تحديدها.[81]

6-تقارير التكاليف: أدى تزايد حجم التكاليف الثابتة وغير المباشرة في ظل بيئة التصنيع الحديثة إلى تضاؤل أهمية تصنيف عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة، أو إلى متغير وثابت مما أثرت على مضمون تقارير التكاليف وأسلوب عرض ودورية تلك

---

[75] صلاح عبد الرحمان المحمود و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سابق، ص.208.
[76] نفس المرجع، ص.209.

[77] Just-in-Time.
[78] Material Requirement Planning
[79] Manufacturing Resource planning.
[80] Optimized Production Technology
[81] Jean-Luc Arrégle, op. cit, pp.165-170+Jean Fievez, op. cit, pp.29-33.

التقارير؛ حيث أنه لم يعد الاهتمام بتقارير العمالة، وكذلك انخفاض عدد التقارير التشغيلية وزاد الاهتمام بالتقارير غير المالية.[82]
7-فترة التكاليف: يعتمد تحديد فترة التكاليف على مدى احتياج الإدارة إلى المعلومات، إلا أنه وفي ظل البيئة الحديثة وما تشهده من تغيرات مستمرة أصبح من الضروري توفير معلومات في أقصر فترة ممكنة، وهذا يعني انخفاض فترة التكاليف مقارنة بالأنظمة التقليدية، وتتوقف فترة التكاليف على درجة حدة المنافسة.[83]
8-يتم تجميع عناصر التكاليف وفقا لإحدى الطريقتين الأوامر الإنتاجية أو المراحل الإنتاجية هذا في ظل الأسلوب التقليدي، أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فقد شاع استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط [84](***ABC***)، باعتبار أنه يمكن تطبيقه في كل أنواع الإنتاج المستمر والنمطي، وكذلك الأوامر الإنتاجية أو الإنتاج للتخزين، أو حسب الطلب،... بالإضافة إلى أنه يمكن تطبيقه حتى في قطاع الخدمات.[85]

وبناءا على العناصر سالفة الذكر يمكن القول أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة لابد من إعادة النظر في النظم التكاليف التقليدية، وذلك بتطبيق أساليب وطرق جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية بما يتلائم وهذه البيئة التي من سماتها المنافسة الحادة.

الفصل

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن التغير الذي حدث في بيئة المؤسسة أدى إلى تغير مفاهيم وبروز مفاهيم جديدة منها نظام التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط ومحاسبة التكاليف الإستراتيجية، وتأثير نظم الإنتاج الحديثة منها نظام الوقت المحدد، تخطيط الاحتياجات المادية وتخطيط الموارد الصناعية، تخطيط موارد المؤسسة وتكنولوجيا الإنتاج الأمثل على نظم محاسبة التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مسايرة التطور الحاصل في بيئة المنظمة بوجه عام ونظم الإنتاج الحديثة بوجه خاص، مما أدى إلى إعادة النظر في النظم التقليدية للتكاليف التي لا توفر معلومات دقيقة أو أنها توفر معلومات مضللة للمسيرين. كل هذه العوامل أدت إلى البحث على نظام لمحاسبة التكاليف قادر على تلبية متطلبات هذه البيئة التي من سماتها المنافسة الحادة.

---

[82] صلاح عبد الرحمان المحمود و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سابق، ص.209.+ Robert Kaplan, P.David op. cit ,pp.105. Norton

[83] صلاح عبد الرحمان المحمود و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مرجع سابق، ص.209.

[84] Activity Based Costing.

[85] نفس المرجع، ص.209.

يعد استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط ذا أهمية بالغة في مجال اتخاذ القرارات؛ ذلك أن البيانات والمعلومات التي يوفرها النظام هي جوهر عملية اتخاذ القرار، وبالتالي ففعاليته وكفاءته تعد هدفا مهما بالنسبة للمنظمة، وذلك ببناء نظام فعال يعتمد على التكنولوجيات الحديثة، بالإضافة إلى الاعتماد على أفراد ذوي كفاءة ومهارة في اتخاذ القرار. ولذلك كان البحث عن العلاقة التي تربط نظام التكلفة على أساس النشاط ومردودية المؤسسة من الأمور المهمة التي ينبغي تناولها بشيء من التفصيل والدراسة، وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل القادم.

الفصل الثاني:

نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية المؤسسة

تمهيـــــد

نال نظام التكلفة على أساس النشاط اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإد
ويعود
هذا الاحتفاء المتزايد بالموضوع إلى فلسفة النظام في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة
ومتابعة أداء
الأنشطة وما أضافه من قيمة لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء
الكلي
للمؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية لها.

بعد ما تم في الفصل الأول " أساسيات محاسبة التكاليف " تناول مختلف الجوانب المتعلقة بالتعريف، والأهمية والطرق التقليدية المستخدمة بالنسبة لمحاسبة التكاليف، سيتم في هذا الفصل التعرض بالدراسة لنظام التكلفة على أساس النشاط، من خلال التطرق لأهمية النظام وما يمكن أن يضيفه من قيمة للمؤسسة إضافة إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالمفاهيم والمراحل والمقومات وعوامل نجاح النظام.

تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، يتناول الأول مفهوم النظام والعوامل التي أدت إلى تبنيه بالإضافة إلى مقومات ومراحل عمل النظام، أما المبحث الثاني فيتناول متغيرات أو عوامل نجاح
النظام
وأوجه الاختلاف بينه وبين الأنظمة التقليدية وكذلك مزايا ومحددات النظام، والمبحث الأخير
خصص إلى
دراسة العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومردودية المؤسسة.

المبحث الأول: نظام *ABC* المفهوم، العوامل، المقومات ومراحل عمله

يتناول هذا المبحث في مقدمته نشأة وتطور نظام التكلفة على النشاط وتحديد تعريفه ثم محاولة إبراز العوامل التي أدت إلى ظهور هذا النظام وتطبيقه في كثير من الشركات العالمية كبديل لنظم التكاليف التقليدية لأنه يضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة، بالإضافة إلى التطرق إلى مقومات النظام ومراحل عمله.

المطلب الأول: مفهوم نظام *ABC* والعوامل التي أدت إلى تبنيه

أولا: لمحة تاريخية حول نظام التكلفة على أساس النشاط *ABC*

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس النشاط (***Activity Based Costing***) نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة. ويعود الفضل في التوصل إلى اختراع نظام *ABC* إلى الأمريكيين (***R.Cooper*** و ***S.R Kaplan***)، اللذين كشفا عنه في بيان أو تقرير في مؤتمر في جوان من سنة 1986 بـ ***Harvard Business School***، حيث تم في هذا المؤتمر تقديم ورقة بحث متميزة بعنوان الملائمة الضائعة "***Relevance Lost***" من طرف (***R.Cooper*** و ***S.R.Kaplan*** و ***T.Johnson***)، وتم دراسة نظام شبيه متطور في شركة (***Weyerhaeuser***) لقياس ورقابة التكاليف غير المباشرة في الشركة (دائما من خلال الدراسة المقدمة في المؤتمر)، بعد الملاحظات الأولية على المدخل الجديد للتكلفة الذي يسمى كذلك بنظام التكلفة على أساس المبادلة (***Transaction Based Costing***) طوّر (***R.Cooper*** و ***S.R.Kaplan***) النظام وتم تطبيقه في عدة شركات صناعية مثل: ***John Deere***, ***Hewlett Packard***, ***Tek Tronix*** بـو.م.أ، ***Siemens*** بألمانيا، ***Kant Hal*** بالسويد، فشركتا ***Hewlett Packard***, ***Tek Tronix*** كانت فيهما نتائج النظام تتعلق بكيفية تحسين قياس التكاليف الصناعية، وبينت أن معلومة النظام أكثر دقة ويمكن أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات، أما شركتا ***Kant Hal*** و ***Winchell Lighting*** بينت أن فوائد النظام ليست فقط من أجل تحليل التكاليف غير المباشرة الصناعية والتأثير على قرارات تصميم المنتوج، ولكن كذلك تخصيص تكاليف التسويق والتوزيع إلى الزبائن وتقسيمات الأعمال وقنوات التوزيع. فملاحظات وترجمة النظام الجديد للتكلفة قدمت في سلسلة من المقالات لـ (***R.Cooper***) في ***Journal of Cost Management*** (1988*a*، 1988*b*،

(1989a، 1989b)، كذلك قدّم (S.R. Kaplan و R.Cooper) بحثا أو مقالا في مجلة *The Harvard Business Review* وضحا فيه مبادئ وأسس نظام *ABC* الإدارية للجمهور، بالإضافة إلى التطورات الجديدة في محاسبة التكاليف ونظم قياس الأداء وأصبحت منشورة بشكل كبير في منشورات مشروع *CAM-I*[86].[87]

ثانيا:مفهوم النظام

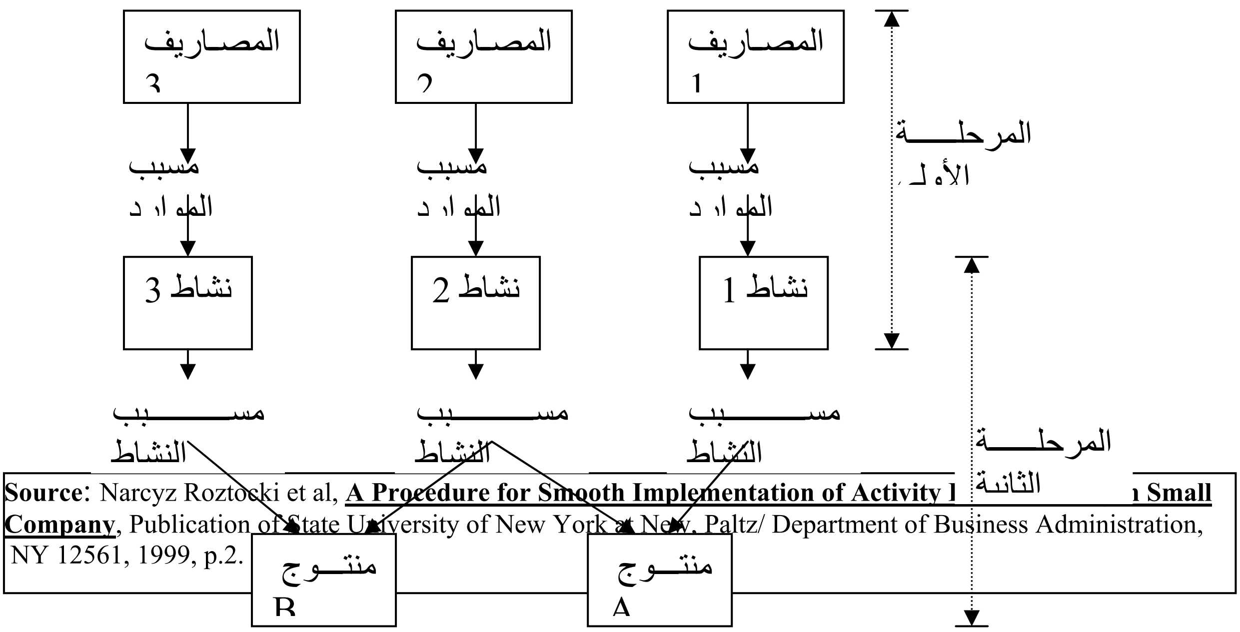
تعددت تعاريف نظام التكلفة على أساس النشاط *Activity Based Costing* وفقا لعدة وجهات نظر، فيعرّف (*CIMA*) النظام على أنه " استخدام خاص للتكلفة، والموارد، وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار." [88] ويعرّف كذلك على أنه " طريقة لتخصيص التكاليف على الأنشطة التي تستخدم مسببات التكلفة (*Cost* **Driver**)، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، فهي تركز على استخدام كل منتوج للأنشطة؛ بمعنى أنها تستخدم الأنشطة كمعيار لتخصيص التكلفة." [89] أما (*T.C Horngren*) فيعرّفه على أنه " النظام الذي يقوم بتجميع كافة التكاليف غير المباشرة لمختلف أنشطة المنظمة كمرحلة أولى، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات، والخدمات، أو أغراض تكلفة أخرى تسببت في هذه الأنشطة؛ بمعنى وجود العلاقة سبب-نتيجة (*cause-effect*) بين النشاط وغرض التكلفة، وأن مسببات التكلفة تكون محددة لكل نشاط." [90] وهناك من يعرّفه بأنه " مدخل لتوزيع التكاليف غير المباشرة على مرحلتين على الوحدات المنتجة باستخدام مسببات تكلفة لمختلف الأنشطة، ففي المرحلة الأولى تخصص تكاليف الموارد على أحواض التكلفة والتي تتلاءم مع مختلف أنواع الأنشطة المنفذة من طرف المنظمة، أما المرحلة الثانية فيتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات التي لها ربح وتخلق طلب على هذه الأنشطة." [91] وقد عرّف مشروع *CAM-I* نظام *ABC* بأنه " تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسة للمؤسسة على تكاليف الإنتاج، فنظام *ABC* هو مفهوم أو مدخل أن التكاليف غير المباشرة تخصص على المنتوج على أساس عدد الأنشطة المستهلكة من طرف هذا المنتوج." [92] ويعرّفه آخر بأنه " نظام محاسبة التكاليف يرتكز على قياس التكلفة، وأداء الأنشطة، والمنتجات، والزبائن، وأغراض تكلفة أخرى؛ حيث أن القاعدة الأساسية لهذا النظام تتمثل في أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأغراض التكلفة تستخدم هذه الأنشطة،

[86] Computer Aided Manufacturing – International.
[87] S.Robert Kaplan, **Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory**, Management Accounting Research, 5, 1994, p.248-249.
[88] The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management- an Overview**, London, April, 2001, p.1.
[89] Kyoung- Jac Kim, Ingoo Han, **Nonlinear Cost Allocation Base on Optimal Cost driver Set in Activity Based Costing: Using Hybrid Genetic Algorithms and Artificial Neural Net Works**, Fall Conference on Korea Expert Systems Society,1998 , p.2.
[90] T .Charles Horngren**, Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Prentice Hall International, Inc, 2001, p.196.
[91] Tzvi Raz, Dan Elnathan, **Activity Based Costing for projects**, International Journal of Projects Management, Vol 17 N° 1, 1999, p.61.
[92] Ayse Pinar Gurses, **An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions**, Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999, p.8.

وبالتالي فإن نظام *ABC* يخصص تكاليف الموارد على أغراض التكلفة على أساس الأنشطة المستخدمة من أغراض التكلفة." [93]

واستنادا إلى التعاريف السابقة لنظام *ABC* يمكن تعريفه بأنه " تقنية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين؛ حيث يتم تجميع تكاليف الأنشطة في أحواض التكلفة (*Cost Pools*) كمرحلة أولى، وهذا التجميع يتم على أساس العلاقة بين حدوث النشاط وتحقق التكلفة، ومن ثم يتم تخصيص تكاليف هذه الأحواض على أغراض التكلفة (منتجات، وخدمات، وزبائن،...) باستخدام مسببات التكلفة، وذلك وفقا لمعدل استهلاك أو درجة استفادة أغراض التكلفة من هذه الأنشطة، ويتبع عملية التخصيص رقابة أداء الأنشطة وأغراض التكلفة بهدف الحصول على معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ أفضل القرارات. والشكل (1-2) يوضح آلية عمل النظام.

الشكل (1-2) العلاقات بين مختلف المصاريف، الأنشطة، المنتجات، ومراحل عمل



Source: Narcyz Roztocki et al, **A Procedure for Smooth Implementation of Activity ... Small Company**, Publication of State University of New York at New. Paltz/ Department of Business Administration, NY 12561, 1999, p.2.

ثالثا: العوامل التي أدت إلى تبني نظام *ABC*

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط بشكل واسع على مستوى المؤسسات، يمكن إيجازها على النحو الآتي: [94]

1-الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش، فأصبحت الشركات بإمكانها معرفة الهامش الكلي، لكن غالبا لا يمكنها أن تعتقد دقة الهامش (الربح) لكل منتوج أو خدمة؛

---

[93] Wiriya Chongruk Sut, **The Adoption of Activity Based Costing in Thailand**, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria University, June 2002, p.10.

[94] Charles. Horngren, op. cit, p.205.

2-زيادة تعقد بيئة الأعمال (***Business Complexity***)، والتي نتج عنها تنوع كبير في المنتجات، والخدمات، وتصنيفات الزبائن؛

3-التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية؛ إذ قد تفوق في بعض الحالات نسبة 50% من إجمالي التكاليف الكلية، أما العمل المباشر في الكثير من الصناعات فقد تم تعويضه بالتجهيزات الآلية؛

4-السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دورة حياة المنتوج؛

5-تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبَّع أثر العديد من الأنشطة؛

6-حجم وحدة العمل (***Business unit size***)، حيث أدى كبر حجم المنظمات إلى زيادة تبني نظام التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على معلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط، والرقابة، والتنسيق، وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.[95]

7-فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل نظام ***ABC*** (***Decision usefulness of cost information***).[96]

8-تغيّر البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل (***La réactivité***)، ومرونة، والتكيف، والمنافسة الشرسة بين المؤسسات، والجودة الفائقة، والبحث على ميزة تنافسية دائمة، وكما أشار (***M.Porter***) أن المنظمات تواجه نموا بطيئا ومنافسين محليين ودوليين، والمرور من عملية التدفق بالدفع (***flux pousses***) إلى عملية التدفق بالسحب (***flux tirés***) غير من عمق المدخل التنظيمي للمؤسسة، بمعنى إنتاج ما سيتم بيعه وبدون تخزين، والخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة أو غير منتظمة، تخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة، وتعدد كفاءات المستخدمين، وتخفيض المخزونات، التنويع في المنتجات، الخدمات، كل هذه العوامل أدت إلى[97]:

- تطور هيكل المؤسسات: إن التغير الذي طرأ على البيئة وكبر حجم المنظمات، وعولمة الأسواق، وظاهرة تمركز المؤسسات (الاندماج) أدى إلى تغير الهيكل التنظيمي للمؤسسات، حتى يمكنها التكيف مع عولمة الأسواق والاتجاه نحو النمو الخارجي لها والاستجابة للمتطلبات الجديدة لهذه الأسواق (سرعة رد الفعل، مرونة، جودة،...)، وعليه فإن التنظيم الهرمي لم يعد يتكيف وهذه البيئة، مما أدى إلى ظهور هياكل على أساس الأنشطة والعمليات أو ما يسمى بالمدخل العرضي (***Transversal***).

---

[95] M.Kevin Baird et al, **Adoption of Activity Management Practice: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors**, Management Accounting Research, N°15, 2004, p.386.

[96] Ibid, p.387.

[97] Richard Milkoff, **Le Concept de Comptabilité de Gestion à Base D'Activités**, Les Papiers de Recherche de Gregor, IAE de Paris (Université Paris 1, Panthéon- Sorbonne), GREGOR, 06/1996, p.2-5.

• تطور أساليب الإنتاج: لم يعد التنظيم التايلوري صالح للمؤسسة في ظل هذه البيئة الحديثة التي أدت إلى ظهور تقنيات الإنتاج مثل تخطيط الموارد المادية (*MRP_1*) وتخطيط الموارد الصناعية (*MRP_2*)، كذلك تطور أدوات الإعلام الآلي ساهمت في إنجاح هذه التقنيات التي لديها هدف تنظيم الإنتاج بأسلوب توفر فيه مكونات المنتوج (***Composants***) بالكمية الكافية وبالدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى توسع التقنية في حد ذاتها من (***MRP***) إلى (***ERP***)* تخطيط موارد المؤسسة، ويعني تخطيط شامل لجميع احتياجات المؤسسة. والأكثر من هذا ظهور فلسفة نظام الوقت المحدد (***JIT***) الذي غير من طريقة الإنتاج، فهذا النظام يبين عمل المؤسسة ويضعها في حالة الوقت المحدد، ويتميز بمرونة عالية وبسرعة رد فعل من أجل التغيرات غير المستقرة.

وعليه فإن مسايرة هذه التقنيات الحديثة يتطلب وجود نظام معلومات لمحاسبة تكاليف فعال وقادر على توفير هذا القدر من المعلومات في الوقت المناسب والنوعية المناسبة والتكلفة المناسبة.ولم تعد إذن الإدارة بحاجة إلى معلومات ملائمة عن الجوانب الداخلية للتسيير فحسب، وإنما امتدت حاجتها لتشمل البيئة الخارجية وما يسودها من متغيرات سريعة ومتباينة، وشدة المنافسة، والأتمتة (الرجل الآلي)، ورغبات العملاء بما يحقق وضعا تنافسيا أفضل خاصة في ظل وأن العالم أصبح سوقا واحدة يؤثر بمتغيراته على جميع المؤسسات ويتأثر بما تقدمه كل مؤسسة وبقدر حصتها فيه. كل هذه العوامل أدت إلى إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف التي أصبحت عاجزة عن توفير هذا الكم الهائل من المعلومات حتى يمكنها التكيف ومتطلبات هذه البيئة، ومن ثم تبلورت أهمية الاعتماد على مدخل إدارة التكلفة على أساس النشاط باعتباره يوفر معلومات أكثر دقة على جميع المستويات سواءًا على المستوى التشغيلي، أو الإستراتيجي والذي سنورد خصائصه ومزاياه فيما بعد.

المطلب الثاني: مقومات ومراحل نظام التكلفة على أساس النشاط

أولا: مقومات نظام التكلفة على أساس النشاط

حدّد (***R.Cooper*** و ***S.R.Kaplan***) أهم العناصر التي يقوم عليها نظام التكلفة على أساس النشاط والتي تمثلت في العناصر التالية:[98]

الموارد: تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم إدارتها لتنفيذ وأداء الأنشطة، فباستهلاك الموارد تحدث هناك تكلفة، فهذه الأخيرة تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة الأنشطة للحصول على مخرجاتها، أو بمعنى آخر فالموارد هي كل الوسائل المتمثلة أساسا في الأفراد، والتجهيزات والمعدات، والمواد، والمعلومات، والتكنولوجيا، والخدمات، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد مخرجات هذا النشاط.[99]

* Enterprise Resource Planning.

[98] سالم عبد الله جلس، **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات**، مجلة الجامعة الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، يناير، 2007، ص ص.220-224.

[99] Jean Fievez et al, op. cit, p.62.

الأنشطة: تعتبر الأنشطة هي بؤرة التركيز في نظام التكلفة على أساس النشاط، وهي النظرة الجديدة لتقسيم المنظمة إلى مجموعة أنشطة بدلا من تقسيمها إلى مجموعة وظائف في نظم التكاليف التقليدية، فيعرف النشاط على أنه " سلسلة من المهام الأساسية نسبيا مستقرة ومتكررة وتساهم في إتمام هدف مشترك محدد بوضوح." [100] ويعرّف كذلك على أنه " أي حدث أو معاملة تعتبر محرك تكلفة؛ بمعنى أنه يعمل كعامل مسبب لحدوث التكاليف في المنظمة." [101] ويعرّف (***J.A.Brimson*** و ***C.Berliner***) النشاط على أنه " مجموعة من الأعمال أو المهام المترابطة والمتناسقة التي تهدف إلى إضافة قيمة للغرض أو تسمح بتحقيق هذه القيمة في الأجل القصير أو في الأجل الطويل." ويضيفان بأن النشاط هو" توليفة من الأفراد، التكنولوجيا، مواد أولية، طرق والمحيط التي تقدم منتوج أو خدمة معينة." [102]

من خلال التعاريف السابقة للنشاط يمكن تعريفه على أنه " مجموعة من المهام المترابطة التي تهدف إلى تحقيق هدف مشترك وتعتبر مسبب رئيسي لحدوث التكلفة في المؤسسة ".

أما فيما يخص تصنيف الأنشطة في نظام ***ABC*** وحسب (***R.Cooper***) فهي التي يمكن أن تقوم بإنتاج منتوج أو خدمة معينة حسب خاصية التسلسل أو الهرمية (***Hierarchies of Activities***)، وهي الخاصية الجوهرية التي تساهم في تخفيض" العيوب الموجودة في نظم التكاليف التقليدية؛ بمعنى أنه يتم تصنيف الأنشطة التي يتم تحديدها في المنظمة إلى أربعة مجموعات رئيسة على النحو التالي:[103]

1- أنشطة على مستوى الوحدة (*Unit Level Activities*)

تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتوج، وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل إنتاج وحدة من منتوج معين أو خدمة مقدمة، وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات.

2- أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج (*Batch-Level Activities*)

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لكل دفعة إنتاجية، وذلك بغض النظر على عدد الوحدات في الدفعة أو عدد الأجزاء (مكونات) المنتوج، أو كمية المواد في طلبية الشراء، أو عدد المنتجات المشحونة للزبائن؛ بمعنى أن هذه الأنشطة مستقلة أو لا تعتمد على عدد الوحدات في الدفعة مهما كان نوع هذه الدفعة (إنتاج، أمر شراء،...)، وعليه فإن مسببات التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر إنتاج، أوامر حركات المعدات ***Material Movements***، تنصيبات أوامر الزبون ***Set-ups Customer Orders***، وأوامر الشراء) على المنتجات، الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث (***Triggered***) النشاط.

3- الأنشطة الداعمة للمنتوج (*Product-Sustaining Activities*)

---

[100] Yves Dupuy, Denis Travaillé, op. cit, p.178.

[101] ري إتش جاريسون، إريك نوريك، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2006، ص.244.

[102] Jean-Luc Arrégle et al, op. cit, p.178.

[103] S.Robert Kaplan, op. cit, pp.249-251.

تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتوج، وهي الأنشطة التي يتم أداؤها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات، ويتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون (*Customer-Sustaining Activities*)، التي تسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن، وهذا النوع من الأنشطة (سواء المتعلق بالزبون أو المنتوج) مستقل أو لا يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات، وأنشطة دعم الزبون لا تأخذ بعين الاعتبار (لا تعتمد) الحجم ومزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة والمسلمة للزبون. ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن الصيانة (*Maintaining*)، تحديث (*Updating*) المنتجات، التجارب الخاصة (*Special Testing*)، توفير الآلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات أو الخدمات، تقديم الدعم التقني لكل نوع من المنتجات أو الخدمات. ونشير إلى أن كمية الموارد المستخدمة في أنشطة دعم المنتوج والزبون

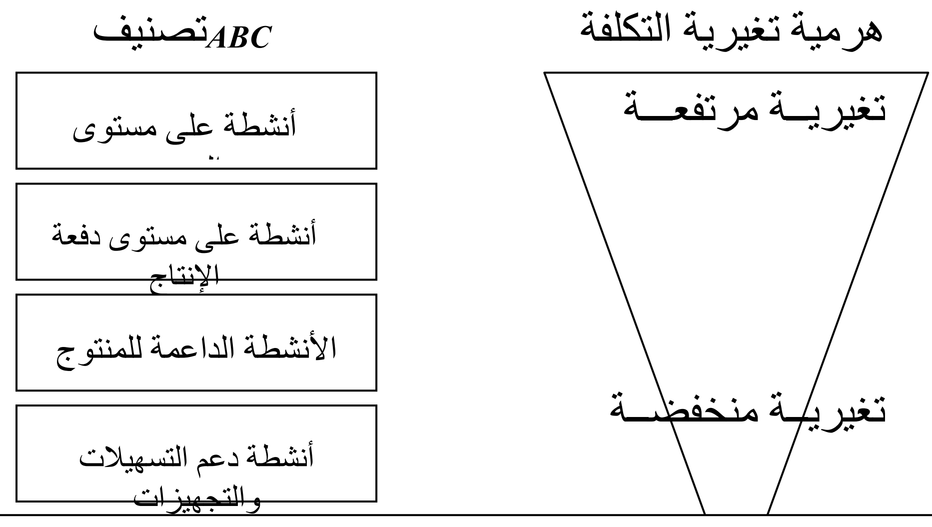
من التعريف مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات، أما نظم التكاليف التقليدية فيتم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وبالتالي لا يمكن تتبع موارد دعم المنتوج والزبون لكل نوع من المنتجات أو الخدمات.

الفصل الثاني.......................... نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية

4- أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات (*Facility Sustaining Activities*)

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة؛ بمعنى أنها الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتوج أو خدمة أو زبون، وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض تكلفة، ومن هذه الأنشطة على سبيل المثال لا الحصر: نشاط مدير التخطيط، مصاريف دعم القنوات، النظافة، الأمن، أو كل ما يتعلق بالشؤون الإدارية، والشكل (2-2) يوضح هذه التقسيمات.

الشكل (2-2) تصنيف التكاليف والأنشطة حسب نظام ***ABC***



Source: Falconer Mitchell, **A Commentary on the Application of Activity-Based Costing**, Management Accounting Research, N° 5, 1994, p.263.

ي نظام

ABC خدمات،

والزبائن، في حين أن نظم التكاليف التقليدية تقيس تكاليف الموارد التي تم الحصول

عليها لأداء الأنشطة، وعليه فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر دعامة للإدارة لاتخاذ أفضل القرارات من أجل تحسين مردودية المؤسسة. ويوضح الجدول (1-2) تصنيف هذه الأنشطة حسب الهرمية (***Hierarchies of Activities***) ومسبباتها.

جدول (1-2) مراكز الأنشطة ومسبباتها حسب هرمية التكلفة

تصنيف الأنشطة	مراكز الأنشطة	مسببات الأنشطة
أنشطة على مستوى الوحدة	أنشطة الآلات مثل آلات الحفر والتقطيع والصيانة أنشطة العمل	ساعات عمل الآلات ساعات العمل البشري عدد وحدات المخرجات
أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج	عملية الأمر بالشراء عملية الأمر بالإنتاج إعداد الآلات والمعدات مناولة المواد	عدد الأوامر المنفذة عدد أذون استلام المواد وزن المواد المتناولة عدد مرات إعداد الآلات عدد ساعات إعداد الآلات
الأنشطة الداعمة للمنتوج	التفتيش على الجودة اختبارات المنتوج إدارة مخزون القطع تصميم المنتوج	عدد مرات الفحص عدد ساعات الفحص عدد الاختبارات عدد ساعات الاختبارات عدد أنواع القطع عدد ساعات التصميم عدد أوامر التغيير الهندسي
أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات	معدات المصنع العامة إدارة تدريب الأفراد	عدد ساعات لآلات عدد ساعات العمل البشري عدد العاملين عدد ساعات التدريب

المصدر: إيريك نوريس، ري إتش جارسون، مرجع سابق، ص ص. 229-230.

مسببات الموارد: تسمى كذلك مسببات المرحلة الأولى كما هو مبين في الشكل (1-2)، فتخصيص تكاليف الموارد (المرحلة الأولى) يتم باستخدام مسبب الموارد (***resource driver***)، فيعرّف على أنه " مفتاح توزيع يسمح بتوزيع استهلاك مورد على عدة

أنشطة." [104] فهو " يقيس الموارد المستهلكة من الأنشطة ويستعمل نسبة التكاليف الكلية المخصصة على كل نشاط استعمل هذه الموارد." [105]

واستنادا إلى هذه التعاريف يمكن تعريف مسبب الموارد على أنه " طريقة يتم بها تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة التي استهلكت هذه الموارد، فهو مقياس لمعرفة استهلاكات كل نشاط من هذه الموارد."

مسببات الأنشطة: تسمى كذلك بمسببات المرحلة الثانية، ويعتبر مسبب النشاط حلقة وصل بين تخصيص تكاليف النشاط والمنتجات؛ بمعنى أنه يستخدم كأساس لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة (منتجات، خدمات،...) ويوضح العلاقة السببية بين النشاط ومسبب تكلفته. فيعرّف (***Raffish*** و***Turney***) مسبب تكلفة النشاط على أنه " كل عامل أو حدث (***Event***) يتسبب في تغير تكلفة النشاط." [106] ويعرّف كذلك على أنه " عامل يستخدم لتخصيص تكاليف النشاط على غرض التكلفة، فهو آلية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و قياس لتكرار أداء النشاط والجهود المطلوبة من أجل إتمام النتيجة النهائية." [107] ويعرّف كذلك بأنه " عامل شبيه بمعدل تحميل المصاريف غير المباشرة لكنة لابد أن يمثل العامل الذي له تأثير كبير على سلوك المصاريف غير المباشرة في أحواض التكلفة." [108]

من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف مسبب النشاط (***Activity Driver***) على أنه " عامل يتسبب في تغيير التكلفة يستخدم كمعيار أو أساس لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة."

فعملية اختيار مسبب نشاط دقيق لتخصيص التكلفة يتوقف على كفاءة نظام ***ABC*** وذلك بتوفير معلومات جيدة حول العلاقات بين النشاط ومسببه، أما عن كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة بدقة فهذا يرتكز على فعالية نظام ***ABC***، كون أن الفعالية تتحقق بمعيار تخصيص أمثل للتكلفة.[109] لذا لابد على الإدارة أن تسعى للبحث عن مسببات تكلفة لها علاقة مقنعة أو منطقية بين السبب (النشاط الذي سيستفيد) والنتيجة (استهلاك الموارد وعلاقة التكلفة).[110]

الفصل الثاني... نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية
ال ء ة

مجمعات تكلفة النشاط:

عرّف ***CAM-I*** مجمع أحواض التكلفة (**Cost *Pool***) بأنه "تجميع لكل عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد." [111] وتعرّف كذلك بأنها "تجميع للتكاليف في أحواض نشاط

---

[104] Jean Fievez et al, op. cit, p.62.
[105] K.Donald Tham, Marks Fox, **Determining requirements and specifications of enterprise information systems for profitability, Information systems analysis and specification**, ICEIS, 2004, p.310.
[106] Yong –Woo Kim, Glenn Ballard, **Activity Based Costing and its Application to lean Construction**, proceeding of the 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction, National University of Singapore, August, 2001, p.7.
[107] K.Donald Tham, Marks Fox, op. cit, p.310-311.
[108] H.Michael Granof et al, **Using Activity Based Costing to Manage More Effectively**, the Price water House Coopers Edoment for the Business of Government, Grant Report, January, 2000, p.8.
[109] Kyoung-Jae Kim, Ingoo Han, op. cit, p.2.
[110] T. Charles Horngren, op. cit, p.182.
[111] Ayse Pinar Gurses, op. cit, p.9.

تتلاءم مع مجموعة من العمليات المتشابهة أو الأنشطة المتجانسة ويحركها عامل مشترك." [112] ويعرّف (*T.C. Horngren*) حوض التكلفة بأنه " مجموع التكاليف الفردية (*Individual Cost*) التي تخصص على أغراض التكلفة (*Cost Object*) باستعمال مسبب تكلفة واحد، ولابد من أن تكون تكاليف حوض التكلفة لها مسبب من نفس العامل، هذا العامل هو مسبب التكلفة." [113]

واستنادا إلى هذه التعاريف يمكن تعريف مجمع حوض التكلفة على أنه " تجميع لكل عناصر التكلفة للأنشطة المتجانسة التي لها مسبب واحد."

يمكن القول أن الهدف من تحديد أنواع المسببات ومستوياتها هو معرفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها، باعتبار أن مسبب النشاط يفترض أنه يعكس ما هي أسباب النشاط حتى يؤدى أو ينجز، وما هو مسبب التكلفة لتغيير أداء النشاط. وعليه فإن نظام *ABC* مصمم من أجل تحسين دقة تقدير التكلفة باستعمال العديد من المسببات من أجل تتبع تكاليف الموارد المستهلكة من الأنشطة والمنتجات التي تخدم هذه الأنشطة.

وتجميع التكلفة في أحواض تكلفة متجانسة يسمح بالإجابة على ثلاثة أسئلة:[114]

ما هو نوع التكلفة؟ ***What Type of Cost***?

كم هو مقدارها؟ ***How much of it***?

أين تم إنفاقها؟ ***Where is it Incurred***?

إذن فتجانس أحواض التكلفة هي الفرضية الأساسية لنظام *ABC*؛ بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل حوض تكلفة يجب أن تكون لها نفس العلاقة سبب-نتيجة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه العلاقة السببية يمكن أن تتغير حسب الحالات، وعليه فإنه لابد من تحديث بيانات النشاط لضمان أن هذه المسببات ملائمة للاستعمال.[115]

ويمكن القول أن فهم العلاقة بين النشاط ومسببه يسمح للإدارة من معرفة الأنشطة التي تحسنها من أجل الحصول على أفضل معلومات حول عملية تحسين الأداء.

وبما أن مسببات الأنشطة مرتبطة بالأنشطة التي تحدث فإنها تقسم حسب تقسيم الأنشطة التالي:[116]

1-مسبب لمستوى واحد (***Unit Level Driver***): والذي يفترض زيادة المدخلات لكل وحدة أنتجت.

2-مسبب لمستوى الدفعة (***Batch Level Driver***): والذي يفترض تغير المدخلات لكل دفعة أنتجت.

3-مسبب لمستوى الإنتاج (***Product Level Driver***): والذي يفترض ضرورة المدخلات لدعم الإنتاج لكل نوع مختلف من الإنتاج.

4-مسبب لمستوى التسهيل (***Facility Level Driver***): فالمسبب مرتبط بتركيب أو تسهيل بالعمليات الصناعية.

---

[112] H. Michael Granof et al, op. cit, p.8.

[113] C.T. Horngren, op. cit, p.179.

[114] Michel Lebas, **Which ABC? Accounting Based on Causality rather than Activity Based Costing**, European Management Journal, Vol 17, N[05], October 1999, p.502.

[115] Yong-Woo Kim, Glenn Ballard, op. cit, p.7.

[116] Derya Eren Akyol et al, **An Analysis of Activity Based costing in a Manufacturing System**, International Journal of Information Technology, Volume1, N°1, 2004, p.54.

وبسبب تعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات فإنه يمكن استعمال عدة مسببات تكلفة، لكن تقسم غالبا حسب (***R.Cooper* و *S.R.Kaplan***) إلى نوعين أساسيين:[117]

أ-مسببات خاصة بالعمليات (***Transaction Cost Drivers***): يقوم هذا النوع من المسببات على عدد المرات التي يؤدى فيها النشاط الواحد، فهي تستعمل إذا ما كانت المنتجات تحتاج إلى نفس الكمية أو القدر من النشاط؛ فعلى سبيل المثال فإن الأنشطة الخاصة بجدولة تشغيل الآلات للإنتاج، وإصدار أمر الشراء وصيانة الآلات، يمكن أن تنجز وتستغرق نفس الجهود والوقت، بغض النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

ب-مسببات خاصة بالفترة الزمنية (***Duration Cost Drivers***): ترتكز هذه المسببات على الفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتوج معين، ويستعمل هذا النوع في حالة اختلاف حجم النشاط اللازم تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتوج النهائي، ومن أمثلة هذا النوع من المسببات ساعات العمل المباشر، وساعات الفحص، وساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

تصنيف التكاليف في نظام ABC

يتم تصنيف التكاليف في ظل نظام ***ABC*** في أحواض تكلفة مختلفة على أساس أنواع مختلفة من مسببات تكلفة (تخصيص التكلفة من أجل تحديد العلاقة سبب-نتيجة)، وبالتالي تستخدم خاصية هرمية التكلفة (***Hierarchies Cost***) حسب الأنشطة على النحو التالي:[118]

1-**تكاليف مرتبطة بوحدة المنتوج** (***Output Unit-Level Costs***): يعرّف هذا النوع من التكاليف حسب (***C. T Horngren***) بأنها "الموارد المستخدمة في سبيل تنفيذ الأنشطة المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات، مثل تكاليف العملية الصناعية (الطاقة، الصيانة،...) التي لها علاقة مع نشاط عمل الآلات، وكذلك تكاليف الاستغلال (ساعات اليد العاملة المباشرة). فهذا النوع من تكاليف الأنشطة ترتفع مع كل وحدة إضافية من المنتجات."

2-**تكاليف مستوى الدفعة** (***Batch level Costs***): يعرّف هذا النوع من التكاليف حسب (***C. T Horngren***) بأنها "الموارد المنفقة على الأنشطة المرتبطة بمجموع الوحدات المنتجة أو الخدمات المقدمة، فتكاليف التركيب وتكاليف التموين تمثل تكاليف مستوى الدفعة في الصناعة. ويقسم هذا النوع من التكاليف إلى أنواع مختلفة من الدفعات.

أ-**تكاليف دفعة التموين** (***Procurement Batch Costs***): تتضمن هذه التكاليف تكاليف تحرير طلبية الشراء، استلام المواد، الدفع للموردين.

ب-**تكاليف دفعة التسليم** (***Delivery Batch Costs***): يتضمن هذا النوع تكاليف الاستلام من مواقع التخزين، فهذه التكاليف تحدث عند استقبال المؤسسة للمواد.

ج-**دفعة المهام** (***Task Batch***): تسمى كذلك دفعة العملية في المصطلحات الصناعية، وتتضمن هذه تكاليف التركيب، وتكاليف فحص الجودة والرقابة.

---

[117] سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص ص.223-224.

[118] Yong-Wov Kim, Glenn Ballard, op. cit, p.5-6.

د-**دفعة المناولة** (***A Hand-Off-Batch***): هي كمية المنتجات الوسيطة المصدرة لإنتاج دفعة، وتتضمن تكاليف الفحص (المعاينة الخارجية ***External Inspection***).

فهذا التقسيم ليس له هدف محاسبي فقط والمتمثل في تحديد قواعد تخصيص التكلفة، بل له هدف إدارة الإنتاج أيضا.

3-**تكاليف الخط الإنتاجي** (***Product Sustaining Cost***)**:** يعرّف (***C. T Horngren***) هذا النوع من التكاليف بأنه" الموارد المنفقة على الأنشطة التي تتولى دعم المنتجات أو الخدمات. فتكاليف التصميم وتكاليف الهندسة هي أمثلة على هذا النوع من التكاليف.

4-**تكاليف دعم التسهيلات** (***Facility sustaining cost***)**:** يعرّفها (***C. T Horngren***) على أنها الموارد المنفقة على الأنشطة التي لا يمكن تتبعها على المنتجات أو الخدمات، فهي تدعم المؤسسة في مجموعها؛ أي تتعلق بعمليات المؤسسة بصورة كلية مثل تكاليف الإدارة العامة، الإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية، ومباني، وتجهيزات، والتسخين، والإنارة. فهذه الأنشطة لا ترتكز على خصائص المنتوج الظاهرة (جودة، والحجم، والمرونة) وبالتالي يجب أن لا ترى من ناحية المنتوج.

المخرجات

تتمثل مخرجات نظام ***ABC*** في أغراض التكلفة التي تستهلك خدمات مختلف الأنشطة، وهذه الأغراض تتضمن (منتجات، خدمات، زبائن، مشاريع، دفعات، قنوات التوزيع...الخ)، ويتم الربط بين أغراض التكلفة وتكاليف الأنشطة باستخدام مسببات تكاليف الأنشطة. ففي أدبيات ***ABC*** مصطلح غرض التكلفة يفسر الأنشطة المؤداة في المؤسسة، فالمنتجات، الخدمات، الزبائن، تعتبر أغراض تكلفة تكون سبب مفسر لماذا الأنشطة نفذت.[119]

ثانيا: مراحل عمل نظام التكلفة على أساس النشاط

من أجل تحديد تكلفة غرض التكلفة في ظل نظام ***ABC*** لابد من المرور بالمراحل التالية:[120]

المرحلة الأولى: جرد عمليات وأنشطة المؤسسة وخصائصها

في ظل نظام ***ABC*** فإنه يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة لتعيين غرض التكلفة، ويتم تحديد عدد الأنشطة، خصائصها ومستوى تفصيلها الذي يعتمد على درجة تعقيد الهيكل التنظيمي ودرجة الدقة التي تريدها المؤسسة، وتجميع هذه الأنشطة داخل عمليات، وتتم هذه الأعمال بمقابلة المسؤولين بهدف تحديد الأنشطة بأكثر بدقة. هذا وتجدر الإشارة أنه (في هذه المرحلة) من غير المفيد والملائم تحديد عدد كبير من الأنشطة، لذلك لابد من التركيز إلا على الأنشطة الرئيسة حتى يمكن للمؤسسة التحكم فيها ومراقبتها.

المرحلة الثانية: البحث عن العوامل المفسرة لاستهلاك الأنشطة للموارد

---

[119] K.Donald Tham, S.Mark Fox, op.cit, p.310

[120] Jean Fievez et al, op. cit, p.65-80 + Patrick Boisselier, op. cit, pp.203-204.

من الضروري تحديد العامل المتسبّب في تغيّر تكلفة النشاط (بمسبب التكلفة) بهدف تتبع التكلفة، وباعتبار أن كل نشاط يستهلك موارد (يد عاملة، مواد، تجهيزات، آلات،...) فمن الصعب تحديد استهلاك الموارد ومسبباتها، لذلك لابد على إدارة المؤسسة من مراجعة الوثائق المحاسبية حتى يمكنها وضع تحليل كمي لاستهلاكات الموارد بأسلوب يكشف عن العوامل التي تتحكم أو تحدد هذه الموارد.

المرحلة الثالثة: حساب استهلاك الموارد لكل نشاط

في هذه المرحلة يتم تحليل استهلاك الموارد من كل نشاط، من خلال تجميع المصاريف حسب طبيعتها وتقسيم كل من هذه المصاريف على الأنشطة المعنية. وتجدر الإشارة إلى أن مفاتيح توزيع الموارد على مختلف الأنشطة المستعملة لابد أن تكون ملائمة مع مسببات الموارد.

المرحلة الرابعة: بناء مسبب النشاط وحساب تكلفته الوحدوية

معرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء وحساب التكلفة الوحدوية لمسببات الأنشطة، لذا لابد من توفر شرطين في مسببات الأنشطة:

1-إمكانية ترجمتها إلى وحدة عمل (***Unité D'oeuvre***)؛ حيث يتم حساب تكلفتها الوحدوية ومن ثم حساب سعر تكلفة المنتوج أو الخدمة حسب عدد وحدات العمل المستهلكة من غرض التكلفة، وهذا يفترض وجود علاقة خطية بين تكلفة النشاط وعدد المسببات المستهلكة.

2-اختيار مسبب واحد لكل نشاط بهدف تحديد استهلاك غرض التكلفة من هذا النشاط، والتي تساوي إلى مجموع التكلفة الوحدوية لمسبب النشاط مضروبة بعدد المسببات المستهلكة من هذا النشاط.

المرحلة الخامسة: حساب تكلفة المنتجات

بعد معرفة التكلفة الوحدوية لكل مسبب نشاط، تأتي عملية تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، ويتم ذلك باستخدام مسببات الأنشطة؛ حيث يتم تحميل المنتوج إلا بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكلفة على أساس النشاط ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام ***ABC*** يحمّل المنتوج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما نظم التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها، ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة أو غير دقيقة.

المرحلة السادسة: استغلال نتائج النظام للمساعدة في عملية التسيير

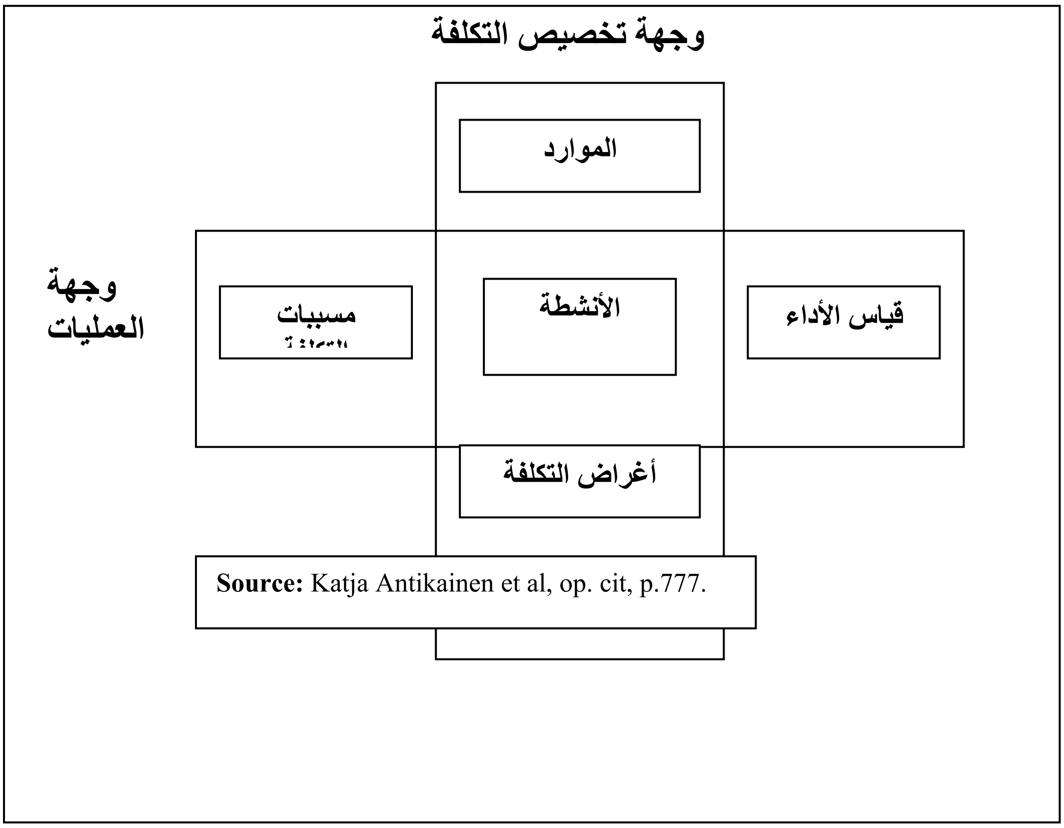
في هذه المرحلة يتم استغلال كل المعلومات التي يوفرها النظام ثم القيام بعملية تحليلها لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتوج والزبون (بهدف

إلغاء الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة)، وتحديد العمليات الأساسية، ورقابة التكاليف بهدف تحسين الأداء.

من خلال المراحل السابقة (لعملية تحديد سعر تكلفة المنتج تحت نظام ***ABC***) يمكن القول أن مبادئ النظام تتمحور حول مرحلتين أساسيتين، ففي المرحلة الأولى يتم تخصيص كل تكاليف الموارد على مراكز الأنشطة (الأنشطة الرئيسة) على أساس مسبب الموارد؛ حيث يتم تجميع كل عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد في حوض تكلفة، ولا بد من توفر خاصية التجانس في هذه الأحواض (بمعنى أن تكاليف الأنشطة في كل حوض تكلفة لها نفس العلاقة سبب-نتيجة ***Effect-Cause***) مع اختيار مسبب التكلفة، وهي الفرضية الأساسية لنظام ***ABC***، أما المرحلة الثانية فيتم تخصيص تكاليف كل حوض تكلفة (عناصر التكلفة المرتبطة بنشاط واحد) على المنتوج على أساس استخدام المنتوج لكل نشاط. وعليه فإن منهجية المحاسبة على أساس النشاط تقوم على قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم ربط تكلفة الأنشطة بالأغراض النهائية التي تستفيد منها باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، والمبدأ العام لنظام التكلفة على أساس النشاط هو " **أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد.**"

وقد وضع (***Turney***) إطارا لنظام التكلفة على أساس النشاط يحتوي على وجهة التكلفة (***Cost View***) ووجهة العمليات (***Process view***). فوجهة التكلفة يمكن أن ينظر لها على أنها مرحلة بناء نموذج نظام ***ABC***، وتتضمن المراحل الأساسية لعمليات النظام وترتكز أولا على تحديد الموارد ثم تخصيص هذه الموارد على الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة، مما يساعد المؤسسة على تحليل الأنشطة، وأخيرا تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة، والهدف الأساسي من هذه العملية هو معرفة تكاليف الأنشطة وأغراض التكلفة. أما وجهة العمليات فينظر على أنها مرحلة استعمال نموذج المرحلة الأولى (وجهة التكلفة)، ومراحل وجهة العمليات تحتوي على إيجاد مسببات تكلفة الأنشطة واستعمال المعلومات لقياس الأداء، والعلاقة بين هذين الوجهتين ممثلة في الشكل (3-2).

الشكل (3-2) وجهتي عمليات نظام *ABC*



Source: Katja Antikainen et al, op. cit, p.777.

الفصل الثاني.. نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية

المبحث الثاني: متغيرات تطبيق النظام وأوجه الاختلاف، والمزايا، والمحددات

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى متغيرات وسلوكيات تساهم بشكل كبير في عملية إنجاح نظام التكلفة على أساس النشاط وكيفية الحصول على كفاءة وفعالية النظام، وكذلك معرفة أوجه الفروقات بين نظام *ABC* ونظم التكاليف التقليدية أو بمعنى آخر تحديد ما أضافه النظام من قيمة إلى هذه الأخيرة، بالإضافة إلى التطرق إلى مزايا ومحددات النظام.

المطلب الأول: متغيرات تطبيق النظام وأوجه الفروقات بينه ونظم التكاليف التقليدية

أولا: متغيرات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

وضع (*Shields* و*Young*) نموذجا لتطبيق نظام المحاسبة على أساس النشاط، يتضمن أو يرتكز على سبعة سلوكيات ومتغيرات تنظيمية:[121]

1-دعم الإدارة العليا

إن دعم الإدارة العليا لعملية تصميم وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المؤسسة يعتبر عنصرا مهما في التأثير على إنجاح النظام، كون أن كل الابتكارات الناجحة تتطلب دعم الإدارة العليا، لذلك لا بد أن يكون لها دورا هاما في تحديد الموارد اللازمة (رأسمال، والزمن، والكفاءات،...)، وتحديد الأهداف الإستراتيجية لتطبيق نظام *ABC*، وضع التزامات على الأفراد داخل المؤسسة باستخدام معلومات النظام كأساس لاتخاذ القرارات، والتشجيع على استخدام معلومات نظام *ABC* في الاتصالات بين المستخدمين.

2-ربط النظام بالإستراتيجيات التنافسية

ربط نظام *ABC* بالإستراتيجيات التنافسية (الجودة، والنمو، والتخصّص، الريادة في التكلفة التكلفة،...) عامل مهم في عملية إنجاح النظام ومجابهة المنافسة، كون أن معلومة النظام مهمة لتحسين المكانة التنافسية ومردودية المؤسسة؛ بمعنى أنه إذا كانت المؤسسة تطبق إستراتيجية الريادة في التكلفة، فنظام *ABC* يقوم بتقييم دقيق للمنتوج أو تكاليف العملية من أجل التصميم لمعرفة تكاليف الزبون (*Cost of Customisation*)، وبالتالي فالربط بينهما هو ضروري. ففي دراسة أجريت من طرف (*Cost Management Group of the Institution of Management*) وضحت أنه لا يمكن تحويل الموارد الكافية لتطبيق النظام كون أن تطبيقه يتطلب إستراتيجيات أخرى مثل إدارة الجودة الشاملة، ونظام الوقت المحدد *JIT*، وبطاقة الأداء المتوازن (*Balanced Scorecard*)،...

3-ربط النظام بتقييم الأداء والرقابة (التعديل)

هذه العملية مهمة جدا لتطبيق نظام *ABC*، كون أن ربط تقييم أداء المستخدمين بمدى تطبيقهم للنظام يدفعهم ويشجعهم إلى استخدام معلومة *ABC*؛ بمعنى أنه لما تكون نتائج نظام *ABC* تمثل أداء الأفراد على مستوى المؤسسة فهذا سيحفزهم على المساعدة لإنجاح النظام. والهدف الأساسي من هذا الربط هو أن يكون للأفراد المستخدمين سلوك إيجابي، ومن ثم تكييف سلوكياتهم بما يتماشى والنظام، وبالتالي اجتناب المقاومة السلبية للأفراد الناتجة عن تطبيق النظام الجديد.

4-كفاية الموارد الداخلية

تطبيق نظام *ABC* يتطلب كفاية الموارد الداخلية، وتتمثل هذه الأخيرة في الزمن (فتطبيق النظام غالبا يتطلب أو يأخذ فترة زمنية طويلة نوعا ما)، والمحاسبين، والإدارة

[121] Wiriya Chongruksut, op.cit, p.65-67.

العليا، والمستخدمين التشغيليين، والبرامج، ومستشارين خارجيين. كل هذه العناصر تساعد على تصميم عملية التطبيق ومعالجة معلومات نظام ***ABC***، فالكثير من الدراسات بينت أن المشكل الأساسي لنظام ***ABC*** هو عدم كفاية الموارد الداخلية وبالخصوص الزمن أو الوقت الذي يخصصه الفرد للنظام وموارد الكمبيوتر (الإعلام الآلي). وأجريت دراسة حول كفاية الموارد في شركة جنرال موتورز من طرف (***Anderson***) الذي حدد فيها 21 عاملا تتضمن الأفراد، الهيكل التنظيمي، المهام، التكنولوجيا المستعملة، البيئة الخارجية،... والتي تعتبر موارد بالنسبة للنظام تؤثر على نجاحه. وفي دراسة أخرى قام بها (***Shields*** و***McEwen***) في 134 شركة وجدا فيها أن كفاية الموارد من أهم عناصر نجاح النظام، وعليه فإنه لابد على الشركات من جمع كل البيانات والأنشطة لاستخدام مواردها بما يضمن الكفاءة والفعالية في إنجاح النظام.

5-**التكوين عند التصميم، التطبيق واستخدام النظام**

يساعد التكوين الأفراد على فهم أوجه الاختلاف بين نظام ***ABC*** ونظم التكاليف التقليدية الأخرى، ومن ثم معرفة ما أضافه نظام ***ABC*** من قيمة، معرفة طريقة عمل النظام وكيف يمكن استخدام وترجمة معلومات ***ABC*** لتصميم المنتوج، وتسعير المنتوج، وتحسين العمليات، وكيف يمكن تعديل النظام للتكيف وقياس الأداء. فالتكوين يقلل من عدم ثقة المستخدمين في النظام، ويمنع من حساسية ضغط تطبيق النظام الذي يمكن أن يؤثر على الأفراد ومن ثم يحول دون نجاحه، والتكوين عند التصميم وتطبيق النظام يقود الأفراد إلى الفهم والقبول ويحفزهم على استعمال معلومات النظام. ونجاح النظام يتطلب تكوين من المدير العام (***Senior Management***) إلى غاية العمال (***Shop Floor***)، ثلاث مجموعات تؤخذ عند تصميم برامج التدريب:

أ-الإدارة (***Management***): لابد أن يكون للإدارة المعلومات الكافية حول نظام ***ABC*** المزايا والخصائص.

ب-المنفذون (***Implementers***): فريق التنفيذ لابد أن تكون لديه معرفة حول الاحتياجات التقنية للتصميم، برامج نمذجة الطاقات وتنظيم المشروع.

ج-المستخدمون (***Users***): المستخدمون لابد أن يعرفوا مزايا نظام معلومات ***ABC*** وكيفية استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرار.

أما أسلوب التعليم فهو يتضمن القراءة، التعليم بالملتقيات، المحاضرات،...الخ. وباعتبار أن نظام ***ABC*** مصمم لتوفير وتقديم معلومات للمستخدمين لمختلف الأقسام من أجل التحليل والعمل، فهو طريقة فعالة لبناء المحاسبة غير الخاصة.

6-**المحاسبة غير الخاصة**

المحاسبة غير الخاصة (***Non-Accounting Propriety***) هي التزام الأفراد داخل المؤسسة غير المحاسبين على استعمال معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط (كل أفراد المؤسسة يستخدمون معلومات نظام ***ABC*** ليس فقط المحاسبين)؛ كونه شرط أساسي لنجاح عملية تطبيق النظام. وباعتبار أن نظام ***ABC*** يوفر معلومات اقتصادية هامة لجميع أفراد المؤسسة (المحاسبين، المستخدمين العمليين، مهندسي التصميم،

الإطارات العليا)، لذلك لابد على كل هذه الأفراد أن تلتزم باستخدام معلومات نظام ***ABC*** حتى تضمن نجاحه. فالمحاسبة غير الخاصة هي نتيجة لدعم الإدارة العليا لنظام التكلفة على أساس النشاط وارتباط النظام بالاستراتيجيات التنافسية، بتقييم الأداء، التعديل والتكوين، فهي تدفع كل المستخدمين والمديرين على قبول وتطبيق أكثر لمعلومات النظام.

7-الاتفاق الجماعي حول وضوح أهداف النظام

وجود إجماع حول موضوع وضوح أهداف نظام التكلفة على أساس النشاط بين مصممي النظام والمستعملين مهم لضمان نجاح عملية تطبيق النظام؛ باعتبار أن المعلومات التي يولدها نظام ***ABC*** تتوقف كفاءتها وفعاليتها على مدى دقة تحديد الأهداف، أو ماذا ينتظر من النظام.

هذا ونشير إلى أن العوامل الثقافية عامل مهم في نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط؛ ففي دراسة وجد فيها أن مستوى نجاح نظام ***ABC*** في ماليزيا كان مرتفعا مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية، ويرجع السبب في ذلك أن ماليزيا كبلد من بلدان آسيا له

ثقافة مشتركة سهلت من نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط. وعليه فإن بعد"الثقافات الوطنية له تأثير على نجاح النظام.[122] ولذلك أشار (***R.Cooper*** و ***S.R.Kaplan***) -وهما صاحبا النظام كما أشرنا في بداية الفصل- أن نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط متغير خاضع لمفهومين: الدفاع الروتيني (***Defensive Routines***) واستخدام بيانات نظام التكلفة على أساس النشاط (***ABC Data Usage***)؛ فالأول لابد على الإدارة أن تعرف البيئة التقنية الاجتماعية (***Social-Technical Context***) الداخلية حتى يمكنها التغلب أو توجيه السلوك الدفاعي للمستخدمين وروتينهم (عاداتهم) وتصبح مقاومة فعالة أو عملية وموجهة تمكن من استغلال معلومات نظام ***ABC***، وكذلك إعطاء عملية اتخاذ القرار للأفراد المستخدمين الذين لديهم معرفة بالعمليات، أما العنصر الثاني فلابد على المستخدمين أن يستعملوا حقيقة بيانات النظام؛ من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات. وبالتالي فهذين العنصرين يمكن إدراجهما ضمن ما يسمى بثقافة المنظمة.[123]

يمكن القول أن العوامل السالفة الذكر لتطبيق النظام ونجاحه هي عوامل مرتبطة ومتناسقة، تعمل كلها على إنجاح عملية التطبيق وإدراك أهمية ومزايا معلومات نظام ***ABC*** وخصائصها وكيفية استخدامها واستغلالها داخل المؤسسة. فتطبيق النظام هو إستراتيجية فعالة لتحقيق ميزة تنافسية، كونه يعطي صورة أكثر وضوحا حول تكاليف المؤسسة وكيفية متابعتها وتحميلها على أغراض التكلفة.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين نظام *ABC* ونظم التكاليف التقليدية

أشار (***Mitchell*** و ***Innes***) أن نظم التكاليف التقليدية ونظام ***ABC*** لهما نفس البنية، ووجه الاختلاف يكمن في تخصيص التكاليف غير المباشرة.[124]

---

[122] Wiriya Chongruksut, op. cit. P.69.

[123] C.Peter Brewer, **National Culture and Activity-Based Costing Systems: A Note**, Management Accounting Research, N° 9, 1998, p.243.

[124] Ibid, p.36.

وكما تم التطرق إليه في المبحث الرابع من الفصل الأول أن عملية تحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة في الطرق التقليدية تمر بمرحلتين كما هو موضح في الشكل (2-4).

المرحلة الأولى: يتم في هذه المرحلة تخصيص مختلف عناصر التكلفة (الموارد) على مراكز التكلفة (مراكز التحليل) استنادا إلى بعض المقاييس التي توفر العلاقة لاستخدام تلك الموارد.

المرحلة الثانية: يتم فيها تحميل تكاليف تلك المراكز على المنتجات النهائية باستخدام بعض المعدلات أو أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مثل ساعات العمل المباشر، ساعات عمل آلة، مواد مباشرة مستهلكة، كغ مواد مشتراة، رغم أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة ليست مرتبطة بهذه الأسس وأن طبيعة التكاليف المجمعة مختلفة في حد ذاتها.

ويمكن القول أن تحميل التكاليف غير المباشرة حسب المنهج التقليدي يرتكز على تحميل مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام بعض الأسس التحميل المرتبطة بالحجم، مع أن أغلب عناصر التكلفة غير المباشرة غير مرتبطة بالحجم، مما قد يؤدي إلى الحصول على قيم لتكاليف المنتجات غير دقيقة أو مشوهة.

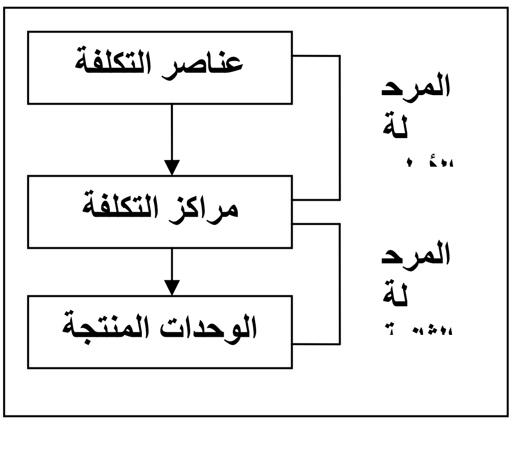
أما فيما يخص نظام التكلفة على أساس النشاط فإن تحميل التكاليف غير المباشرة يمر كذلك بمرحلتين، كما يوضحه الشكل (2-5).

المرحلة الأولى: يتم في هذه المرحلة –وكما تم شرحه سابقا- تخصيص موارد المؤسسة (مواد أولية، أفراد، تكنولوجيا، تجهيزات،...) على مختلف أنشطتها باستخدام مسببات الموارد.

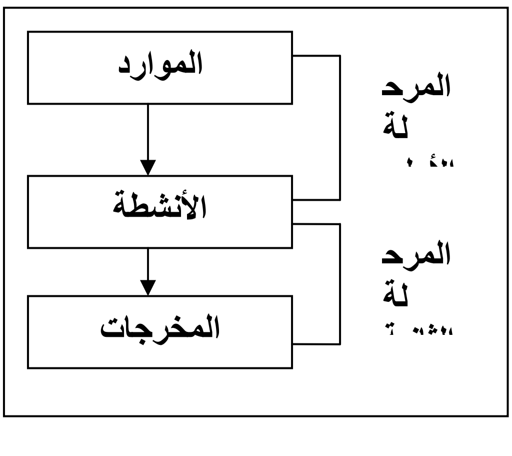
المرحلة الثانية: يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات (منتجات، خدمات) وفقا لاستهلاك أغراض التكلفة للأنشطة وذلك باستخدام مسببات الأنشطة.

فمنهج نظام التكلفة على أساس النشاط يرتكز على قياس الموارد المستهلكة من أجل تنفيذ الأنشطة، ثم ربط تكاليف هذه الأخيرة بالمنتجات النهائية حسب طلبها على هذه الأنشطة باستخدام مقاييس تبين احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

الشكل (2-4) النظام التقليدي لتحميل التكاليف غ.م



الشكل (2-5) نظام *ABC* لتحميل التكاليف غ.م



المصدر: من إعداد الطالب. **المصدر**: من إعداد الطالب.

ويختلف كذلك نظام ***ABC*** عن نظم التكاليف التقليدية من عدة أوجه أخرى أهمها:

1-**المبدأ**

نظام التكلفة على أساس النشاط يقوم على مدخل الأنشطة وتكلفة هذه الأنشطة، وأن هذه الأنشطة تسبب التكاليف وأغراض التكلفة (منتجات، خدمات) تخلق طلب على هذه الأنشطة؛ بمعنى أن المنتجات تستهلك الأنشطة وهذه الأخيرة تستهلك الموارد، وعليه فإن نظام ***ABC*** يرتكز على الأنشطة المنفذة في صناعة المنتوج.

أما المدخل التقليدي على أساس الحجم (***Traditional Volume Based Approach***) فيقوم على أساس المنتجات، وأن هذه المنتجات تسبب التكاليف (***Products Cause the Costs***)؛ بمعنى أن أغراض التكلفة تستهلك الموارد مباشرة، أو بمعنى آخر أنها تستهلك الموارد مقارنة بحجم الإنتاج، فزيادة حجم الإنتاج مرتبط بزيادة ساعات اليد العاملة المباشرة.[125]

2-**أحواض (مجمعات) التكلفة** (***Cost Pool***)

يتم تجميع التكاليف في نظام ***ABC*** في أحواض تكلفة النشاط، هذه الأخيرة مصممة مع الأنشطة الرئيسة، وهذه التكاليف المجمعة في هذا الحوض متجانسة؛ أي أنها مسببة من عامل واحد هو مسبب التكلفة.

أما المنهج التقليدي نظام التكلفة على أساس الحجم (***Volume Based Cost System***) فيتم تجميع التكاليف في أحواض تكلفة (مراكز التحليل)، وهذا التجميع للتكاليف في كل حوض تكلفة معظمها غير متجانسة؛ بمعنى أنها ليست مسببة من عامل واحد.[126]

3-**أسس التخصيص** (***Allocation Bases***)

نظام ***ABC*** يخصص التكاليف على المنتجات أو الخدمات أو أغراض تكلفة أخرى من أحواض تكلفة النشاط(***Activity Cost Pools***) باستخدام أسس تخصيص تتلاءم ومسببات تكاليف الأنشطة؛ مثل عدد أوامر الشراء، ساعات التركيب (***Setup Hours***)، عدد فترات الأوامر (***Number of Times Ordered***)، عدد فترات المعالجة، عدد مرات تغيير بيانات الهندسة (***Number of Engineering Change Notice***)، وتسمى هذه الأسس بالمقاييس غير المالية.

أما نظم التكاليف التقليدية فتخصيص التكاليف على المنتجات يتم باستخدام أسس تخصيص على أساس حجم الوحدات؛ مثل تكاليف اليد العاملة المباشرة، تكلفة ساعة آلة، 100 دج من رقم الأعمال، وتسمى هذه الأخيرة بالمقاييس المالية.

4-**أغراض التكلفة** (***Cost Objects***)

يرتكز نظام ***ABC*** على تحديد تكاليف العديد من أغراض التكلفة (منتجات، خدمات، دفعات، خطوط الإنتاج، الزبائن، الموردون،...).

---

[125] Zahirul Hoque, **Just-in-Time Production, Automation, Cost Allocation Practices and Importance of Cost Information: An Empirical Investigation in New Zealand-Based Manufacturing Organizations**, British Accounting Review, N° 32, 2000, p.137.

[126] تم الاعتماد في إعداد هذا العنصر وما بعده على H.Michael Granof et al, op. cit. p.9.

أما نظم التكاليف التقليدية فترتكز على حساب تكلفة غرض تكلفة واحد، إما منتوج أو خدمة.

5-دعم القرارات (*Decision Support*)

نظرا لقدرتها على تخصيص التكلفة بمسببات تكلفة توفر معلومات أكثر دقة لدعم القرارات الإدارية.

كون أن نظم التكاليف التقليدية تعاني من مشكل تخصيص التكاليف، فهذا يفضي إلى تضخيم في التكلفة (*Over costing*) أو تخفيضها (*Under costing*).

6-رقابة التكلفة (*Cost Control*)

يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط تكاليف حول أنشطة المنظمة بأكثر تفصيل، وبالتالي يسمح بتركيز الجهود وتسهيل عملية الرقابة والتحكم فيها.

أما عملية الرقابة في نظم التكاليف التقليدية فينظر لها على أنها قسم يمارس هذه الوظيفة، أو بالأحرى هي أداة وظيفية.

7-التكلفة (*Cost*)

تكلفة تطبيق وصيانة نظام التكلفة على أساس النشاط تكون مرتفعة نسبيا؛ بسبب جمع البيانات وقياس التكلفة.

أما تطبيق وصيانة نظم التكاليف التقليدية فهو غير مكلف.

8-هرمية التكلفة (*Cost Hierarchy*)

كما أشار (*Hence* و*O'Guin*) أن مفهوم هرمية التكلفة هو فرق جوهري مهم بين نظام *ABC* ونظم التكاليف التقليدية. يتم تصنيف التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط حسب تقسيم الأنشطة، أما المنهج التقليدي فيتم فيه تصنيف التكاليف بين تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة.

وتجدر الإشارة إلى أن مصطلح التقليدية يستعمل من أجل وصف لنظام محاسبة مصمم أساسا لمواجهة احتياجات المستثمرين، المقرضين، ومصالح الضرائب، وكذلك لاستخدامها في عملية الجرد من أجل إعداد الميزانية وتقييم تكلفة السلع المباعة لإعداد التقارير المالية (التصريح بالأرباح والإيرادات). وله خاصية امتصاص التكلفة (*Absorption Costing*)؛ بمعنى أنه يرتكز على فرضية أن المنتجات المصنعة تمتص كل تكاليف المواد المباشرة، اليد العاملة، تكاليف غير المباشرة المرتبطة بالإنتاج (الكهرباء، التسخين وتكاليف أخرى مرتبطة بعمليات المؤسسة).[127]

المطلب الثاني: مزايا ومحددات نظام التكلفة على أساس النشاط

أولا: مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط

تتمثل مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط أساسا فيما يلي:

---

[127] J.Sidney Baxendale, **Activity-Based Costing for the Small Business: A Primer**, Business Horizons/January-February, 2001, p.61.

- ملائمـة النظـام لجميـع المنظمـات، سـواء الصـناعية أو الخدميـة (بنـوك، مستشفيات، منظمات حكومية،...)؛[128]
- تطبيق نظام *ABC* يؤدي إلى فهم جيد لمسببات التكلفة التي تولد هذه الأخيرة، ومن ثم تركيز جهود الإدارة على معرفة كيفية استهلاك الموارد وإدارة الأنشطة بكفاءة؛ باعتبار أن المعلومات التي يوفرها النظام ناجعة ووسيلة لدعم واتخاذ أفضل القرارات الإستراتيجية حول المنتجات والعمليات والتأثير على عملية تصميم الأنشطة؛[129]
- تطبيق النظام يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات تكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة؛ بمعنى أنه يوفر معلومات حول تكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية من ناحية مزيج المنتجات، الموارد، التسعير، تحسين العمليات وتقييم أداء عمليات المنظمة، فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية (*Operational Benefits*)، بتحسين العمليات الإنتاجية، ومزايا إستراتيجية (*Strategic Benefits*)، والحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات، الموارد، مزيج الإنتاج، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة، تحسين كفاءة العمليات الداخلية وإدارة الجودة الشاملة ***TQM***.[130]
- تطبيقه يؤدي إلى الحصول على تكاليف إنتاج دقيقة؛ وذلك بهندسة التكلفة من أجل ربح حصة سوق مستهدف بسعر محدد مسبقا مع ربح مقبول، بتخطيط خفض التكلفة من خلال دورة حياة المنتوج كتكلفة مستهدفة؛[131]
- محاربة الضياع وتحسين إدارة العمليات بأفضل قياس للأداء، تحليل هامش المساهمة الحدي للمنتجات، إدارة الأنشطة والتكاليف ومعرفة هرمية التكلفة (*Cost Hierarchy*).[132]

- يستخدم النظام في تحديد ما هي تكلفة الأشياء (*What Things Cost*)؛ بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يستعمل لوصف استخدام تحليل الأنشطة من أجل تحسين معالجة التكلفة، تقييم تكاليف الزبائن وارتباطاتها بالمردودية، معرفة تكاليف الأسواق وقنوات التوزيع، قياس تكاليف العقود، تحليل إستراتيجية ماذا ننتج ومن هم الزبائن، دعم تحليل القيمة الاقتصادية، تنمية الإيرادات بمساعدة الزبائن على فهم تخفيض التكلفة، من خلال استعماله لمنتجات وخدمات المؤسسة، فهو يقدم مدخلاً أساسيًا لاستهداف التكلفة، ويقدم

---

[128] Nitza Geri, Boaz Ronen, **Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing**, Human Systems Management, N° 24, 2005, p.135.

[129] Ibid, pp.134-140.

[130] D. Rajive Banker et al, **The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance**, Accounting, Organization and Society, N° ××× ,2007, pp.1-5.

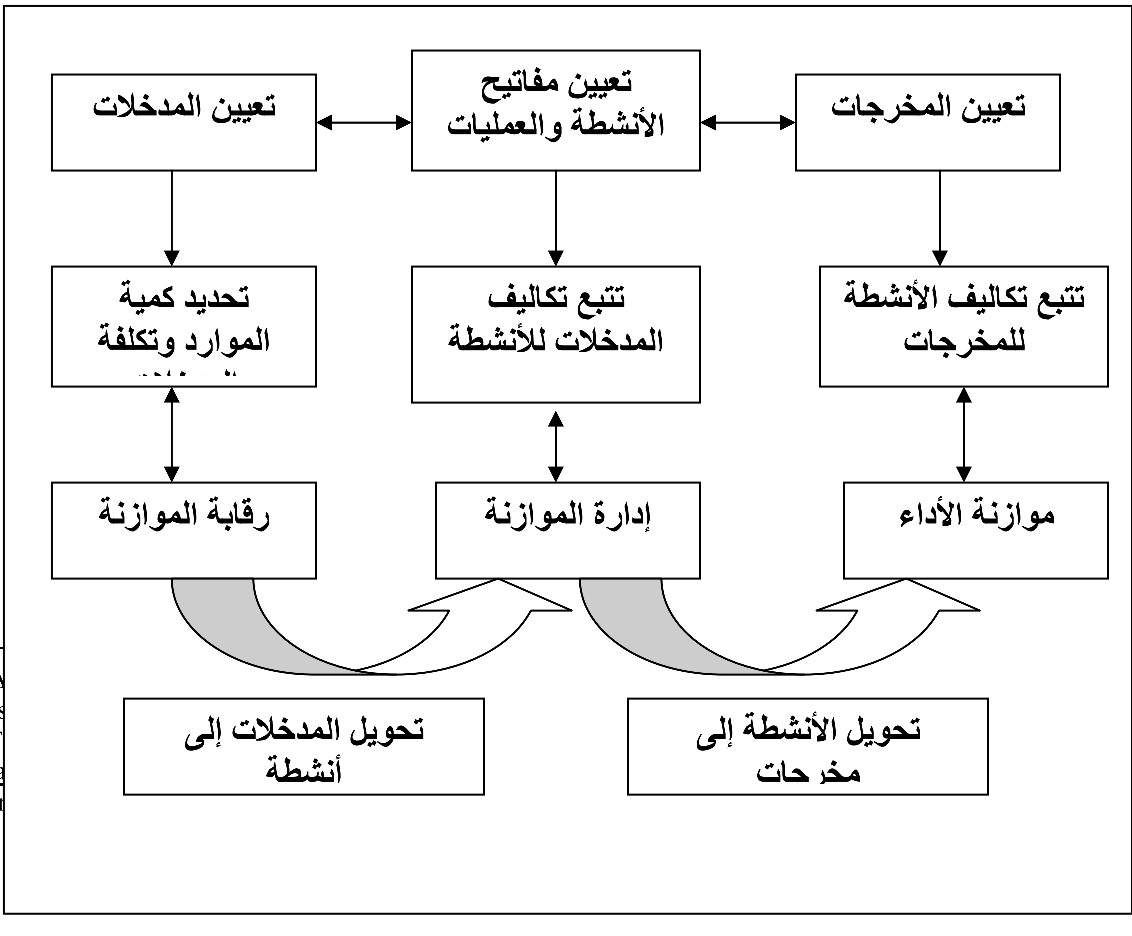
[131] Stane Brignall, **A Contingent Rationale for Cost System Design in Services**, Management Accounting Research, N° 8, 1997, p.330.

[132] Maria Major, Trevor Hopper, **Managers Divided: Implementing ABC in Portuguese Telecommunications Company**, Management Accounting Research, 16, 2005, pp.207-208.

معلومات للمقارنة المرجعية (***Benchmarking***)، يساهم في كشف الأرباح الخفية والخسائر الخفية ويوفر معلومات مهمة من أجل موازنة العمليات؛[133]

- يساعد نظام ***ABC*** على موازنة المدخلات بارتكازها على المسؤولية (تحديد مسؤولية كل قسم)، موازنة الإدارة للأنشطة بارتكازها على الكفاءة، موازنة الأداء للمخرجات بارتكازها على الفعالية،[134] كما يوضحه الشكل (2-6).

الشكل (2-6) نظام ***ABC*** والمراحل الأساسية للموازنة



[133] A ... Wiley & Sons
[134] F ... sting, the Bala ... g System, Inter

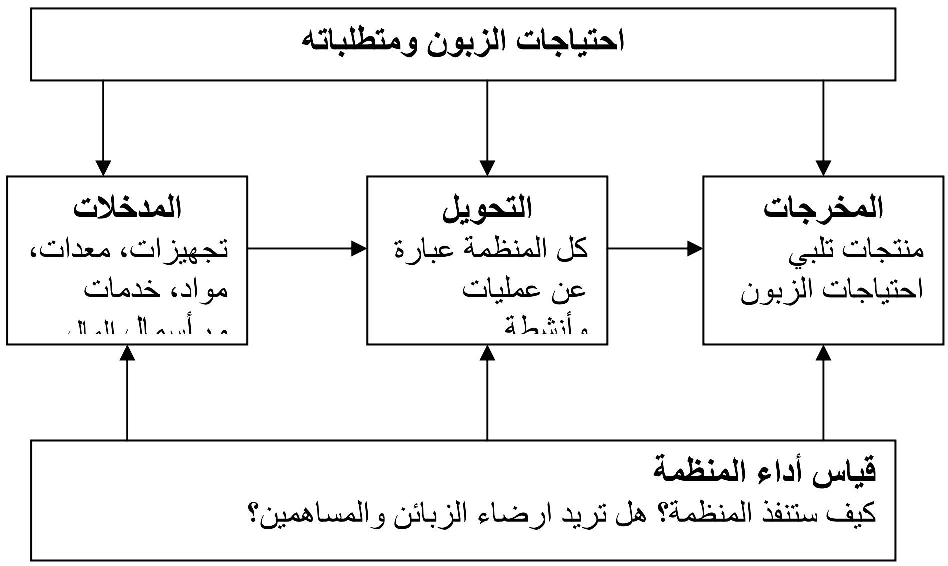
Source: Francois Melese et al, op. cit.p.109

- يساعد النظام على تحسين العلاقات مع الموردين، تحديد تقسيمات الأسواق، تحديد الزبائن التي لهم مردودية مقبولة؛[135]
- أشار (***R. Cooper***) أن نظام التكلفة على أساس النشاط يمكنه تحقيق دقة أكثر من نظم التكاليف التقليدية باستخدام مسببات تكلفة التي تتبع تكلفة أنشطة الإنتاج؛[136]
- يساعد نظام ***ABC*** على تحسين المردودية، توجيه مزيج الإنتاج وقرارات الاستثمار، الاختيار من بين بدائل الموردين، المفاوضة حول السعر، الجودة، التصميم، التسليم، خدمات ما بعد البيع، الكفاءة في توزيع الموارد، خدمة العمليات لاستهداف الأسواق، تقسيمات الزبائن، تحسين قيمة منتجات وخدمات المنظمة، فهم سلوك التكلفة من خلال عملية تحليل ***ABC***؛ بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على جمع وتحليل البيانات لتحسين اتخاذ القرار على المستويين العملي والإستراتيجي، بالإضافة إلى ذلك أن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (***Activity Based Management***) يرتكز على نظام ***ABC***. فنظام التكلفة على أساس النشاط هو وقود أو محرك ***ABM***، (***This is the Essence of ABM***)؛ أو بمعنى آخر نظام ***ABM*** هو نظام ***ABC*** في العمل (الفعل)، (***ABM is ABC in Action***)؛ ويساهم في تدعيم النظرة الأفقية أو العرضية للمؤسسة،[137] والشكل (7-2) يوضح ذلك.

الشكل (7-2) النظرة الأفقية ونظام ***ABC***

---

[135] Rui Vieira, **Activity Based Costing in the Financial Services Sector: the Case of a Portuguese Bank**, the IPA Doctoral Colloquium, Manchester, 7-9 July, 2000, p.7-8.
[136] Kyoung-Jae Kim, Ingoo Han, op. cit. p.1.
[137] The Chartered Institute of Management Accountants, op.cit. p.2.



Source: The Chartered Institute of Management Accountants, op.cit. p.3.

- أشار (***R.Cooper*** و ***S.R.Kaplan***) أن نظام ***ABC*** هو نظام استراتيجي له أهداف إدارة الأعمال، دعم المنتجات، تحليل مردودية الزبائن، وتوجيه القرارات الإستراتيجية؛[138]
- أشار (***Turney***) أن نظام ***ABC*** يساعد الإدارة على كيفية تحديد مزيج خطوط المنتجات وأسعارها، تحليل مواقع التوريد، وتقييم التكنولوجيات الحديثة؛[139]
- إمكانية استخدام نظام ***ABC*** مع تحليل القيمة الاقتصادية (***Economic Value Analysis***) ***EVA*** لتحسين قرارات المتعلقة بالاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات الجديدة، الأتمتة، تجهيزات مناولة المواد ودراسة مختلف البدائل.[140]

- يساهم نظام ***ABC*** في تحليل الحساسية (***Sensitivity Analysis***)؛ بمعنى معرفة مقدار تغير التكلفة عند تغير التصميم، توفير نموذج لتنظيم القيمة المضافة للمبادلات والأنشطة، وبالتالي تحسين الرقابة على التكلفة وإدارتها؛[141]
- يعتبر نظام ***ABC*** هو مورد للإدارة من أجل اتخاذ القرار حول موضوع تكاليف الإنتاج، مردودية خطوط الإنتاج، وأشار (***Kaplan*** و ***Johnson***) أن المعلومات التي يوفرها النظام حول تكاليف الإنتاج دقيقة وحاسمة لقرارات تسعير المنتجات الجديدة وقرارات التخلي على المنتجات؛

---

[138] Tommi Lahikainen et al, **Implementing Activity Based Costing in Enterprise Resource Planning System**, Publications of the Tampere University of technology, Finland, 2000, p.5.
[139] Narcyz Roztocki et al, op. cit. p.1.
[140] Ayse Pinar Gurses, op.cit. p.12.
[141] تم إعداد هذا العنصر وما بعده بالاعتماد على: Wiriya Chongrusut, op. cit. p.48-53.

- يساعد نظام ***ABC*** على تصميم المنتوج، من خلال التحليل النسبي (***Trading-Offs***) بين تخفيض التكلفة والأداء المطلوب، توفير معلومات حول مختلف تصاميم المنتوج، ومن ثم اختيار التصميم الأمثل؛
- أشار (***Morrow***) أن معلومات نظام ***ABC*** هي مثالية لفهم جمع التكاليف لكل طبقة (***Layer***) تكلفة، باعتبار أنها توفر مزيجا ذا دلالة حول كل زبون، تقسيم الأسواق والموارد المستهلكة؛
- يساهم في دعم تحليل المردودية للقرارات المستقبلية حول الزبائن والأسواق، كل هذا من أجل التنبؤ بالتكاليف الممكنة وتغيراتها في كل تقسيمات الأسواق، لذا أشار (***S.R Kaplan***) أن معلومات نظام ***ABC*** تساعد على تحديد الأسواق والزبائن التي لها مردودية؛
- أشار (***S.R Kaplan***) وآخرون أن نظام ***ABC*** يساعد الإدارة على إعداد الموازنات وقياس الأداء، مثل الموازنة على أساس النشاط (***Activity-Based-Budget***) التي تضع أهداف كل نشاط وتقسيم الموارد المستقبلية (تقسيم الموارد حسب الحاجة في المستقبل)، وكون أن ***ABB*** توفر ارتباطات أو علاقات بين الأنشطة، الأعمال، سلوكات تنظيمية، الموارد المستهلكة، توضيح الفروقات بين الموارد المستهلكة والموارد المعيارية، فهي وسيلة لتحسين الرقابة العملية وقياس الأداء؛
- تكمن أهمية نظام ***ABC*** أنه لا يخفض التكلفة مباشرة، وإنما يخفضها بتغيير الأنشطة المنفذة وإعادة توزيع الموارد الزائدة ؛ مثل تخفيض زمن تركيب الآلة، حذف الأنشطة غير الضرورية؛

- تطبيق النظام يؤدي إلى التخلص من تشوه (***Distortion***) المعلومات الموجودة في النظم التقليدية للتكاليف ومن الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة من وجهة نظر الزبون؛
- ينظر نظام ***ABC*** إلى الأنشطة، الزبائن، قنوات التوزيع والأنشطة المرتبطة بها كأغراض تكلفة، فهو يساعد على تحليل عمليات المؤسسة، وتوجيه اللاجودة، وكما أشار (***Norris***) أن نظام التكلفة على أساس النشاط هو مكمل لإدارة الجودة الشاملة (***TQM***)؛
- تحليل العمليات باستخدام تحليل الأنشطة يقود الإدارة إلى تحسين العمليات التي تتضمن إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم تخفيض التكلفة، وهو هدف إدارة الجودة الشاملة؛
- أشار (***Krumwied*** و ***Roth***) أن نظام ***ABC*** مصمم لتسهيل الخطوات الأولى لإستراتيجيات (***ISO*** و ***TQM***)، ويساعد على تطبيق التحسين المستمر للعمليات بأكثر فعالية؛ وذلك بإلغاء ومحاربة الضياع عند القيام بالأنشطة، تخفيض زمن أداء الأنشطة، اختيار الأنشطة ذات التكلفة الأقل والأنشطة

المشتركة المرتبطة بمنتجات أخرى والتي تعطي اقتصاديات الإنتاج المرتفعة الحجم، وعليه يتم تخفيض التكلفة إلى أقصى حد ممكن؛

- أشار (*Hence* و*O'Guin*) أن نظام *ABC* يمكن أن يخفض تكاليف المؤسسة وفي نفس الوقت زيادة الجودة في بيئة أكثر تنافسية، في اقتصاد غير مستقر، يعطي أهمية كبيرة لرقابة التكاليف من أجل قياس الأداء ومعرفة دقيقة لزيادة التكاليف؛ وميزة التكلفة هي جزء مهم من إستراتيجية الريادة في التكلفة؛
- أشار (*Kaplan* و*Johnson*) أن نظام *ABC* يوفر معلومات من أجل التخطيط الإستراتيجي، إستراتيجية التمايز، إستراتيجية الريادة في التكلفة، ويساعد على تحديد الأنشطة الرئيسة وتحليل الأنظمة وسياسات إدارة التكلفة؛
- أشار (*S.R Kaplan*) أن نظام *ABC* يوفر معلومات اقتصادية قيّمة تدعّم التحسين العملي للمؤسسة وبرامج إرضاء الزبون بهدف الاستمرار في بيئة المنافسة؛
- نظام *ABC* يمكنه تحويل جزء مهم من التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة؛ وذلك بالاختيار المناسب للأنشطة ومسببات التكلفة التي تسمح للمديرين بتتبع التكلفة؛

ثانيا: محددات نظام التكلفة على أساس النشاط

رغم المزايا المتعددة لنظام التكلفة على أساس النشاط إلا أنه ينتقد من عدة أوجه أهمها:

- صعوبة تحديد مسببات التكلفة لما تكون أنشطة كثيرة محددة التكلفة؛ بمعنى أنه ليس هناك معيار مطلق لاختيار مسبب تكلفة ملائم، كذلك يفترض النظام وجود علاقة خطية بين استخدامات الأنشطة وتخفيض التكلفة غير المباشرة، فلما يكون سلوك التكلفة غير خطي تبين أن نظام التكلفة على أساس النشاط سيشوه تكاليف الإنتاج، وهذا ما وضّحه (*T.C Horngren*) أن بعض الوظائف (الدوال) ليست دائما خطية وبالتالي لها سلوك غير خطي، وتطبيق النظام يتطلب استثمارات كبيرة (تكلفة كبيرة) من أجل جمع البيانات وقياس التكلفة؛[142]
- صعوبة تتبع التكاليف غير المباشرة، وعليه فإن التخصيص الحكمي للتكلفة يبقى محتمل، كذلك صعوبة تطبيقه في المؤسسات الصغيرة الصناعية بسبب نقص المعلومات الملائمة والموارد المالية، (كون أن تكلفة الحصول على المعلومات المطلوبة لنظام *ABC* مكلفة جدا والمؤسسات الصغيرة الصناعية مقيدة ماليا)؛[143]
- تطبيقه مكلف ومعقد ويتطلب عوامل سلوكية لنجاحه وفعاليته، وصعوبة في تحديد الأنشطة واختيار المسببات، وأن نجاحه مرتبط بقبول المستخدمين

[142] Kyong-Jae Kim, Ingoo Han, op.cit. p.1.
[143] Narcyz Roztocki et al, op. cit. p.1.

للنظام، كون هذا الأخير له دورا حاسما في عمل النظام، فالأفراد يمكنهم أن يقاوموا النظام على أنه تهديد لاستقلالهم وأمن عملهم، وهذا ما أثبتته الدراسات؛ ففي دراسة لـ (***Ezzamal***) وآخرون وجد أن مديرين لا يمكنهم تطبيق النظام خوفا من أن تطبيقه يمكن أن يثير بعض المشاكل (المقاومة)، وفي دراسة أخرى لـ (***Likwise***) وجد كذلك أن مديرين لا يمكنهم أن يتعاونوا أو يستشاروا في مدى فعالية نظام ***ABC***، كونهم يرون أن النظام تهديدا لهم، أو يمكنهم إرجاع النظام غير قابل للعمل من خلال التأثير والتحكم في البيانات، وكذلك بسبب الصراعات؛[144]

- أشار (***Morris*** و ***Noreen***) أن نظام التكلفة على أساس النشاط يمكن أن يؤدي إلى قرارات غير اقتصادية خاصة في فترات الطاقة غير المستغلة (وجود فائض في الطاقة)؛[145]
- فشل بعض الشركات في تبني النظام وتخلي الأخرى عليه، بسبب سلوك ومقاومة أفراد المؤسسة لكل فكرة جديدة وبالخصوص لما تتضمن الفكرة تغيير جذري على مستوى الهياكل التنظيمية، بالإضافة إلى أنه معقد ومكلف، وتقديرات غير دقيقة للزمن المستغرق على تنفيذ الأنشطة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى الأخطاء المقدمة من المستخدمين، وكيفية استخدام البيانات يمكن أن يؤدي إلى تشوه (***Distortion***) في الإجابات، وعليه فإن تطبيق النظام يتخلله بعض المشاكل:[146]

-عملية المقابلة والمعاينة تستغرق فترة زمنية طويلة ومكلفة؛
-بيانات النظام غير موضوعية ومن الصعب إثباتها؛
-البيانات مكلفة المعالجة والتقرير؛
-نموذج صعب التكيف؛
-النموذج نظري غير صحيح عند عدم أخذه بعين الاعتبار إمكانية الطاقة غير المستغلة.

- نظام ***ABC*** هو تحسين تحسين لطريقة التكلفة الكلية ويجهل القيود ولا يفرق بين اختناقات (عنق الزجاجة ***Bottleneck***) الموارد مع الطاقة الزائدة[147]؛ أي أنه إذا كانت للمؤسسة قيود طاقوية داخلية والطلب على منتوجاتها كبير جدا بالمقارنة بالطاقة الإنتاجية، فالنظام لا يأخذ هذا القيد بعين الاعتبار؛[148]
- يرى نظام ***ABC*** أن العلاقة بين الأنشطة واستهلاك الموارد على أنها خطية مطلقة وأكيدة؛ وهذا يعني أن الأنشطة الإضافية تفضي إلى تكاليف إضافية

---

[144] Maria Major, Trevor Hopper, op.cit. pp.207-209.

[145] T.Charles Horngren, **Management Accounting: This Century and Beyond**, Management Accounting Research, N° 6, 1995, p.285.

[146] S. Robert Kaplan, R. Steven Anderson, **Time-driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**, Harvard Business School Press, April 30, 2007, p.8.

[147] من أجل التوسع أكثر حول مفهوم الاختناقات ارجع إلى كتب إدارة الإنتاج في نظرية القيود Theory of Constraints.

[148] Nitza Geri, Boaz Ronen, op. cit. p.135.

ومستويات النشاط المخفضة تتضمن تخفيضات في التكلفة،[149] لكن هذا غير ممكن عمليا أو في واقع التكاليف، وبالتالي العلاقة غير خطية.[150]

وتجدر الإشارة إلى أن معظم الانتقادات الموجهة للنظام ترجع أساسا إلى عوامل سلوكية، لذا نجد أن الباحثين حددوا مدخلين مرتبطين لدراسة كيف يمكن إدارة التغيرات والصراعات:[151]

الأول: تحديد العوامل المرتبطة بنجاح النظام (متغيرات التطبيق)، وهي التي تم التطرق لها عند شروط نجاحه، وكذلك ربطه بالمكافآت.

الثاني: دراسة العوامل المؤثرة على مختلف مستويات مراحل التطبيق، فاقترح الباحثون التكوين والتدريب من أجل الوصول إلى المرحلة النهائية.

أما من ناحية صعوبة تحديد مسببات التكلفة وجمع البيانات، فإن تكنولوجيا المعلومات الحديثة لها تأثير كبير على أداء وكيفية الاختيار وبتكلفة أقل، وبالتالي تخفض من عدم فعالية مسبب التكلفة كأسلوب لزيادة قياس التكلفة. أما فيما يخص الطاقة غير المستغلة التي لم تؤخذ من النظام فهناك دراسات بين نظام ***ABC*** ونظرية القيود (***Theory of Contraints***) بينت نتائج إيجابية، بالإضافة إلى دراسات تطبيق النظام مع أنظمة أخرى (***MRP, JIT, ERP, TQM,…***).

وكما أشار (***Mitchell*** و***Bailey*** و**Innes**) أن مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط أكثر قيمة مقارنة بمحدداته.[152]

---

[149] من أجل فهم أكثر حول هذه العلاقة ارجع إلى المقال، مثال في ص. 135.

[150] Ibid, p.135.

[151] Maria Major, Trevor Hopper, op. cit. p.208-209.

[152] Wiriya Chongruksut, op. cit. p.52-53.

المبحث الثالث: نظام التكلفة على أساس النشاط ومردودية المؤسسة

في إطار هذا المبحث سيتم التطرق إلى مفهوم الأداء ثم إلى مكوناته والتي تتمثل في الكفاءة، والفعالية، الإنتاجية، والمردودية. وسيتم التركيز على مفهوم مردودية المؤسسة، وبعد ذلك ربط نظام التكلفة على أساس النشاط ومردودية المؤسسة.

المطلب الأول: بعض المؤشرات حول تحسين الأداء

أولا: مفهوم الفعالية، والكفاءة، والإنتاجية

قبل التطرق إلى هذه المفاهيم من الضروري معرفة مفهوم الأداء ثم معرفة مكوناته. يعرّف الأداء حسب (***P.Lorino***) على أنه" كل ما يساهم في تحسين العلاقة قيمة-تكلفة (***Valeur-Cout***)؛ بمعنى تحسين لخلق صافي للقيمة".[153] ويعرّفه كذلك على أنه" كل ما يساهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية".[154] ويعرّفه (***M.Lebas***) على أنه" العمل بأفضل الطرق مقارنة بالمنافسين في الأجل المتوسط والطويل".[155] من خلال هذه التعاريف للأداء يمكن تعريفه على أنه" تحقيق الكفاءة والفعالية داخل المؤسسة".

1-معايير قياس الأداء

تعتبر الكفاءة، والفعالية، والإنتاجية، والمردودية، معايير قياس أداء المنظمات،[156] لذا سنحاول التطرق بشيء من الإيجاز حول هذه المفاهيم والتركيز على مفهوم مردودية المؤسسة.

أ-الكفاءة: تعرف الكفاءة على أنها" استخدام الموارد (الإنتاجية، والبشرية، والفنية، والرأسمالية، والأولية المتاحة للمؤسسة)، كما أن مفهوم الكفاءة مرتبط بعنصر التكلفة والعلاقات بين المدخلات والمخرجات العملية التصنيعية أو الإنتاجية".[157]

من هذا التعريف نستنتج أن الكفاءة هي "عملية الحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات بأقل قدر ممكن من المدخلات، أو هي إنتاج كمية معينة بأدنى مدخلات، أو بمدخلات معينة إنتاج أقصى مخرجات"، وعليه فإن معدل الكفاءة يساوي

الفصل الثاني.. نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية المؤسسة

معدل الكفاءة = المخرجات / المدخلات

ب-الفعالية: تعرف الفعالية على أنها" تعظيم عوائد الأفراد والإسهام في الرفع من كفاءة المنظمة ككل، كما تعتبر مؤشر القدرة على البقاء واستمرار التحكم في السوق".[158]

ويمكن تعريف الفعالية على أنها "مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها".

---

[153] Philippe Lorino, **Méthodes et Pratique de La Performance**, 3e édition D'organisation, Paris, France, 2003, p.5.
[154] Ibid, p.9.
[155] Michel Lozato et al, op. cit. p.315.
[156] Ibid, p.315.
[157] عبد الحميد برحومة، **قياس الفعالية والكفاءة في مجالات الإنتاج والتصنيع**، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، ماي 2005، ص.2.
[158] عبد السلام أبو قحف، **اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ج.م.ع، 2003، ص.222.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة قد تحقق الكفاءة ولكن بدون تحقيق أهدافها؛ أي أنه يمكن إنتاج منتوج بجميع شروطه (سواء التقنية أو غيرها) ولكن لم يتم بيعه (عدم تحقيق الفعالية)، أو الحالة العكسية يمكن أن تكون المؤسسة قد حققت الفعالية ولكنها غير كفأة؛ بمعنى تحقيق الأهداف ولكن بتكاليف مرتفعة (عدم تحقيق الكفاءة)،[159] وبالتالي لابد من أخذ المفهومين معا في الاعتبار ضمن مقاييس النجاح، وانطلاقا من هذا التلازم بين المفهومين لا يمكن استخدامهما بالتبادل لأنهما مختلفان في المعنى.

ج-الإنتاجية: يقصد بمفهوم الإنتاجية بوجه عام " أداء العمل بطريقة صحيحة باعتبارها أحد مؤشرات تقييم أنشطة المنظمات. وتقاس الإنتاجية بالعلاقة النسبية بين مخرجات النشاط وتكلفة مدخلاته، وذلك بهدف زيادة فرص توظيف المدخلات والحكم على كفاءة تحويل المدخلات إلى مخرجات قابلة للاستخدام".[160]

انطلاقا من هذا التعريف يمكن تعريف الإنتاجية على أنها " الكمية المنتجة والعوامل المستخدمة في إنتاج هذه الكمية، فهي تقيس كفاءة عوامل الإنتاج"، وتقاس بالعلاقة التالية:

الإنتاجية الكلية للعوامل= الإنتاج بالقيمة/تكلفة عوامل الإنتاج

أما مفهوم مردودية المؤسسة فسيتم التطرق إليه لاحقاً.

ثانيا: مفهوم المردودية

ينظر للمردودية من جانب مالي للمؤسسة؛ أي أن تحسين المردودية يعني تحسين الأداء المالي للمؤسسة بشكل عام. فالمفهوم مرتبط بالربح المحقق وأنها عامل مفسر لرأس المال المستثمر من طرف المساهمين. ويتفق الباحثون على تعريف المردودية بصفة عامة (أي عدم ربطها بأي جانب لا مالي ولا اقتصادي) على أنها " القدرة على إنتاج وتنمية قيمة المؤسسة، وتقاس بالعلاقة بين النتيجة المحققة وقيمة الوسائل المستخدمة من أجل الحصول على هذه النتيجة ".[161]

وبالتالي فهي " قياس نقدي للكفاءة، وتطبق على سلعة واحدة أو مجموعة من السلع وتكون في الأجل القصير والأجل الطويل".[162]

معدل المردودية= النتائج/ الوسائل

من خلال التعريفين السابقين، يمكن تعريف المردودية بأنها " قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج وذلك بالاستخدام الأمثل والعقلاني لأصولها، وتسمى هذه الأخيرة بالرأسمال الاقتصادي والمتمثل أساسا في الموارد المالية، والبشرية، والمادية".

[159] Jean-Louis Malo, Jean-Charles Mathé, **L'Essentiel du Contrôle de Gestion**, Organisation, Paris, France, 2000, p.11.

[160] محمد عبد الفتاح، **نموذج مقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية الإنفاق بالجامعات**، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25-27 يوليو (تموز)، 2004، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص.77.

[161] Jean-Yves Eglem et al, **Analyse Comptable et financière**, 10e édition, Dunod, Paris, France, 2005, p.171.

[162] Pierre Conso, Farouk Hemici, **Gestion financière de L'Entreprise**, 9e édition, Dunod, Paris, France, 1999, p.60.

فلّما تحقق المؤسسة معدّل مردودية مرتفع يمكن القول أنه توجد كفاءة نقدية (من خلال علاقة معدل المردودية)؛ بمعنى أنه كلما كان هناك استغلال أمثل للموارد بطريقة عقلانية ورشيدة كانت نتائج إيجابية.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن لا نخلط بين الهامش والمردودية، فالهامش هو " العلاقة بين النتيجة ورقم الأعمال". وتسمى كذلك هذه النسبة بمؤشر الربحية؛ والذي يعني " قدرة المؤسسة على تحقيق مستوى معين من النتيجة عند حجم رقم أعمال معطى ".[163] فإذا كان معيار المقارنة هو النتيجة الصافية فإن هذا يسمى بمؤشر الربحية المالية أو بنسبة الهامش الحقيقي، ويقاس بالعلاقة التالية:

نسبة الربحية المالية= النتيجة الصافية/ رقم الأعمال خار ج الر سم

أما إذا كان معيار المقارنة هو نتيجة الاستغلال تسمى هذه النسبة بالربحية الاقتصادية أو نسبة الهامش الخام، وتقاس بالعلاقة التالية:

نسبة الربحية الاقتصادية= نتيجة الاستغلال/ رقم الأعمال خار ج الر سم

ويمكن القول أن تحسين مؤشر الربحية سواء المالية أو الاقتصادية يؤدي إلى تحسين مردودية المؤسسة، باعتبار أن تحقيق معدل مقبول من الربحية المالية والاقتصادية يعني تحقيق نتائج إيجابية، وهذا لا يكون إلا بالاستغلال الأمثل للموارد ومن ثم تحسين مردودية المؤسسة.

1-مكونات المردودية

تعتبر المردودية مفهوم معقد باعتبار أنه يتركب من مكونات تقنية، واقتصادية، ومالية، وتقسم مكونات المردودية إلى ثلاثة أقسام:[164]

أ-الإنتاجية (*La Productivité*)

"مؤشر أداء وظيفة الإنتاج والتحويل، فهي تقاس-كما ذكرنا سابقا- بالعلاقة بين كمية السلع المنتجة وكمية العوامل المستهلكة، وتسمح بتقدير شروط استخدام الرأسمال الإنتاجي وتحدد تطور التكاليف وتؤثر مباشرة على المردودية الاقتصادية للمؤسسة"، وتوضح بالعلاقة التالية:

معدل الإنتاجية= القيمة المضافة/ أصول

ب-الفعالية

[163] Jean-Yves Eglem et al, op. cit. p.172.

[164] Pierre Conso, Farouk Hemici, op. cit. p.279-281.

وتعني من المنظور المالي "فعالية الرأسمال الاقتصادي (الأصول) والتي تقيس سرعة دوران الأصول وتبين مدى فعالية استخدام رأس مال المؤسسة وتترجم شروط استخدام الوسائل (المالية والمادية) من أجل ضمان الفعالية"، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

معدل الدوران (معدل الفعالية)= رقم الأعمال/ الأصول

ويستخدم كذلك هذا المعدل بالنسبة للأصول الثابتة وأصول الاستغلال.

ج-المالية

المكون المالي للمردودية يقاس بالفائض الخام للاستغلال (***L'éxédent Brut D' exploitation EBE***) الذي يعرّف على أنه " الفائض النقدي المحقق من نشاط المؤسسة "[165].

2-قياس المردودية

يتم قياس المردودية بالتمييز بين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية.[166]

أ-نسبة المردودية الاقتصادية

تبين نسبة المردودية الاقتصادية بالعلاقة بين الفائض النقدي المحقق من رأس المال الاقتصادي (الأصول الكلية)، كما هو موضح بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية الاقتصادية= الفائض الخام للاستغلال/

وع... اقتصادية تصبح تساوي إلى:

نسبة المردودية الاقتصادية= الهامش (نسبة الربحية الاقتصادية) × معدل دوران

يمكن القول من خلال هذه العلاقة الأخيرة أن تحسين نسبة الربحية الاقتصادية يؤدي إلى تحسين نسبة المردودية الاقتصادية.

ب-نسبة المردودية المالية

تقاس نسبة المردودية المالية بالعلاقة بين الموارد الموضوعة من طرف الشركاء أو المساهمين والنتيجة المحققة، فهي تقيس كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها الموضوعة تحت تصرفها، وتعطى بالعلاقة التالية:

نسبة المردودية المالية= النتيجة الصافية/ الأموال

لو نقوم بقسمة الطرفين على رقم الأعمال ثم على الأصول الثابتة نحصل على مايلي:

نسبة المردودية المالية= معدل دوران الأصول × الهامش الصافي × معامل الديون

[165] Jean-Yves Eglem et al, op. cit. p.246.
[166] Pierre Conso, Farouk Hemici, op. cit. p.281-283.

نلاحظ أنه ثمة علاقة بين الهامش الصافي والذي يمثل نسبة الربحية ونسبة المردودية المالية؛ بمعنى أن تحسين نسبة الربحية يؤدي إلى تحسين المردودية المالية.

المطلب الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط والمردودية

من خلال التطرق لمفهوم المردودية نستخلص أن تحقيق كفاءة وفعالية التسيير من شأنه أن يحسن من مردودية المؤسسة، كون هذه الأخيرة هي الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق نتائج من جراء هذا الاستغلال؛ فتحقيق الكفاءة والتي تعني الاستغلال الأمثل للموارد أو تحقيق هدف بأقل تكلفة ممكنة، أم الفعالية فهي مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، فالوصول إلى هذين المعيارين بالضرورة يتضمن تحقيق نتائج إيجابية حول مردودية المؤسسة. وعليه فإنه سيتم التطرق إلى استخدامات نظام ***ABC*** ومزاياه وربطها بمردودية المؤسسة.

- **تقييم المخزون**

يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط أسساً مقبولة من أجل تقييم المخزون بغرض إعداد التقارير المالية والحصول على تقييم دقيق لمخزونات المؤسسة (بمعنى عدم تحميل المخزون تكاليف تتعلق بدورات أخرى)، وهذا الأخير يساعد المؤسسة على

معرفة نتائجها بدقة، ومن ثم معرفة مردودية التقسيمات (المواقع) وأسس الإنتاج؛ أي أنه من خلال تقييم المخزون والحصول على تكاليفه يسمح للمؤسسة من معرفة هل من صالحها إعادة النظر في مواقع التخزين وأسس الإنتاج وبالتالي مردودية مواقع التخزين وتقسيماتها وأساليب الإنتاج (بمعنى دراسة مردودية سياسة التخزين) ومن ثم إعادة النظر في توجيه مواردها وهذا من شأنه أن يحسن من مردودية المؤسسة.[167]

- **تسعير المنتجات أو الخدمات**

يوفر نظام التكلفة على أساس النشاط معلومات أكثر تفصيلا حول تكلفة المنتوج أو الخدمة مما يسهل على المؤسسة تحديد سعر بيع يضمن لها الاستمرار والبقاء، ومعرفة هذا الأخير يسمح من تحديد مرونة الهامش أو المجال الذي يمكن أن ينخفض إليه سعر البيع. فمعرفة التكلفة ومسبباتها في ظل هذا النظام يساعد على معرفة استغلال إمكاناتها ومن ثم تحديد هامش ملائم يسمح لها بالبقاء، وتحديد هذا الأخير يعني تحسين مردودية المؤسسة، وبينت الكثير من الدراسات أن السبب الرئيسي في تبني الشركات لنظام ***ABC*** هو دافع التسعير، فالسعر الملائم يعني بالضرورة مردودية ملائمة.[168]

- **قرارات الإنتاج**

نظام التكلفة على أساس النشاط يفترض أن التكلفة الكلية هي متغيرة في الأجل الطويل، وبالتالي تتخذ كأساس من أجل اتخاذ القرارات حول المواد، وتشكيلة المنتجات، والإنتاج، ومكونات (أجزاء) المنتوج، والمقاولة من الباطن (إسناده للغير)، والأخرجة. فالتقييم واتخاذ القرارات على أساس التكلفة المتغيرة يساعد المؤسسة على دراسة

---

[167] John Innes, Falconer Mitchell, **A Survey of Activity-Based Costing in the U.K. `s Largest Companies**, Management Accounting Research, N° 6, 1995, p.138.

[168] Ibid, p.138.

مردودية موردي المواد، وتشكيلة المنتجات ومكوناتها، ومعرفة كذلك هل الأنشطة تؤدى أو تنفذ داخل المؤسسة أو يتم إخراجها، وعليه فإن كل هذه القرارات تتم على أساس المقارنة بين التكلفة والربح، وهذه الأخيرة تحسن من مردودية المؤسسة لأنها معيار الاستغلال الأمثل للموارد.[169]

- **تخفيض التكلفة**

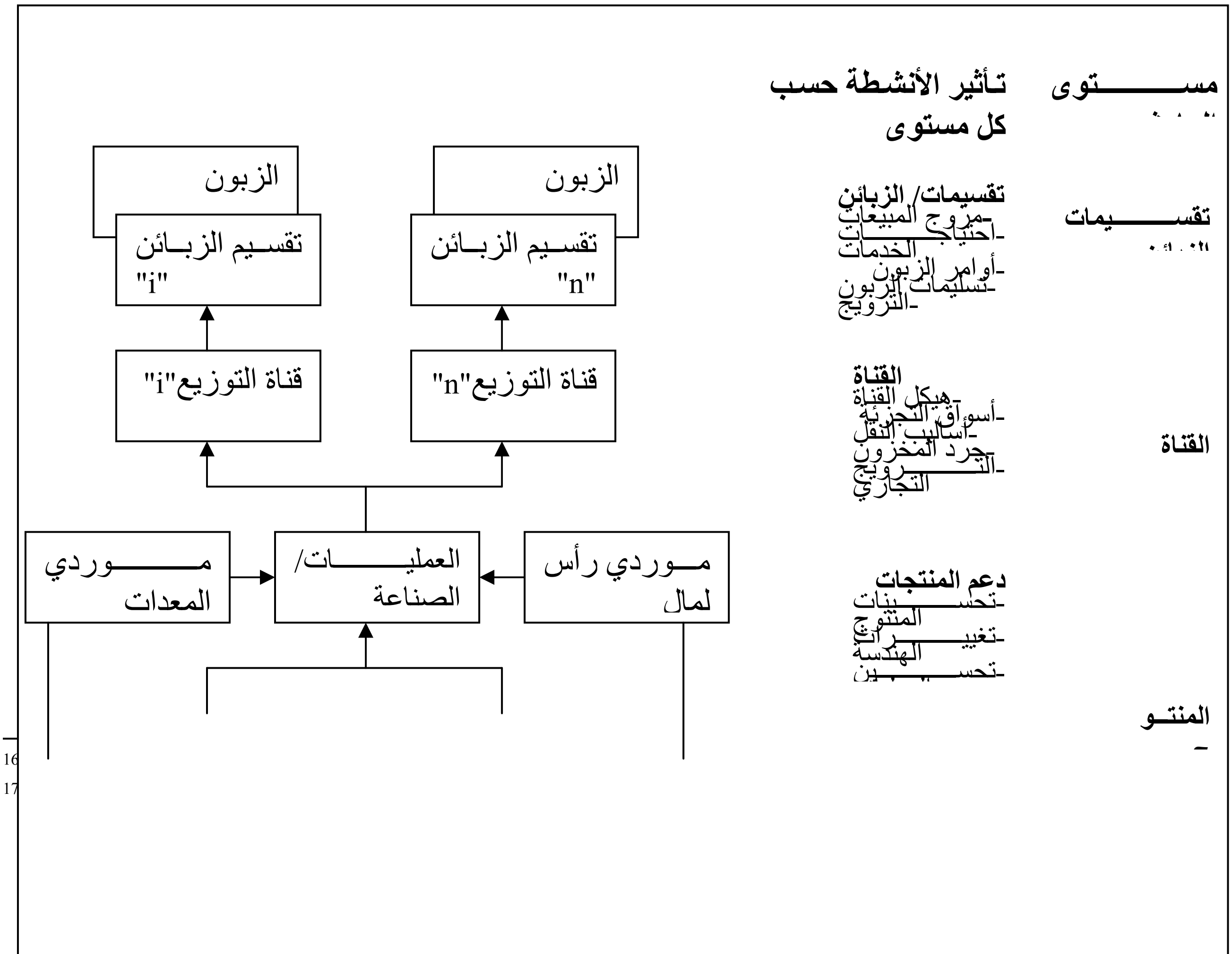
نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر رؤية واضحة ومفصلة حول أنشطة المؤسسة وتكلفة كل نشاط، بدلا من تسجيل التكلفة حسب كل نوع من المدخلات أو حسب الوظائف. هذه النظرة الجديدة تقود إلى تحليل يرتكز على إمكانات تخفيض التكلفة وتحقيق هذا الهدف يعني وجود كفاءة في استخدام الموارد، مما يحسّن من مردودية المؤسسة.

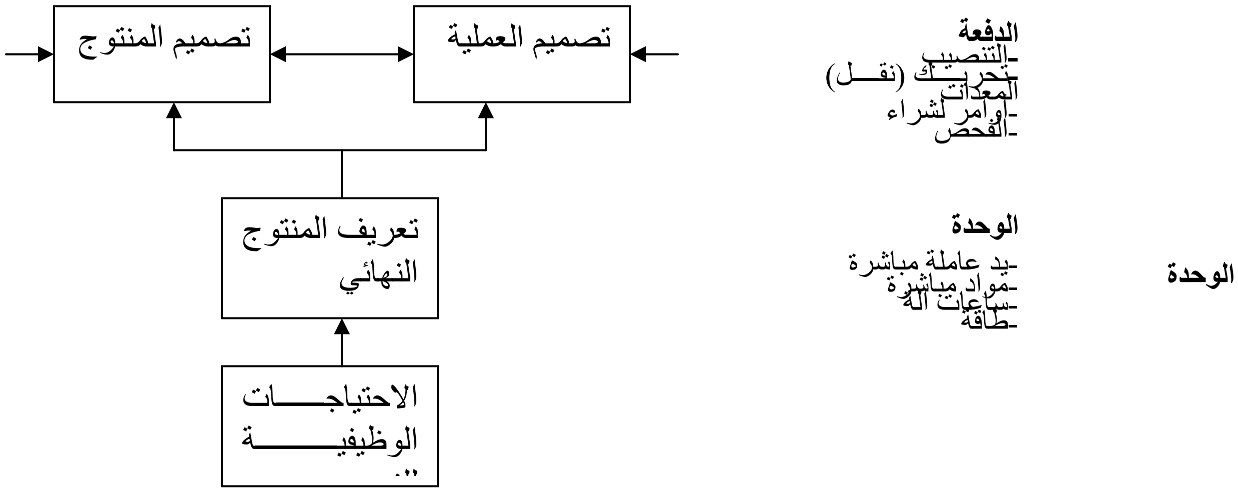
ثلاثة مداخل تحليل تؤخذ في هذا العنصر على النحو التالي:[170]

1-تحليل القيمة المضافة

يسمح تحليل القيمة المضافة (***Value Added Analysis***) من تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتوج والأنشطة التي لا تضيف قيمة له حسب وجهة نظر الزبون، ومن ثم تحسين ورفع قيمة المنتوج أو الخدمة التي لا تضيف قيمة للزبون (بإلغاء الأنشطة). هذا التحليل يسمح بتخفيض التكلفة التي تعني كفاءة استخدام الموارد، وتحقيق الكفاءة يعتبر بمثابة قيمة حسب وجهة نظر الزبون. والشكل (2-8) يوضح سلسلة القيمة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط.

الشكل (2-8) سلسلة القيمة في نظام التكلفة على أساس النشاط





Source: J.Daniel Goebel et al, **Activity-Based Costing, Accounting for Market Orientation**, Industrial Marketing Management, N° 27, 1998, p.503.

من خلال هذا الشكل الذي يبين كيفية تحليل نظام التكلفة على أساس النشاط لأنشطة المؤسسة ومعرفة تكاليفها وسهولة عملية التحكم أو الرقابة عليها. هذه العملية تساعد المؤسسة على معرفة وحساب مختلف الهوامش على مراحل سلسلة القيمة، وتحديد المرحلة الأكثر مساهمة في خلق القيمة.

2-الأساس/ الدعم/ التحويل

يتم تصنيف الأنشطة حسب: الأساس/ الدعم/ التحويل (***Core/ Support/ Diversionary***) إلى أنشطة رئيسة، وداعمة، وتحويلية، من أجل تسهيل التحكم في تكاليف الأنشطة وتخفيضها، هذا التخفيض في التكلفة يأتي نتيجة الاستغلال الأمثل للموارد مما يؤدي إلى تحسين مردودية المؤسسة.

3-خريطة النشاط

تحديد خريطة النشاط (***Activity Mapping***) مهم جدا في نظام التكلفة على أساس النشاط لمعرفة تدفق العمل حسب المواقع، وتحديد درجة التعقيد، والإنتاج المعاد (المتكرر)، فتحديدها يسهل على المؤسسة إعادة الهندسة من أجل تخفيض تكلفة الأنشطة، مما يساهم في تحسين المردودية بالاستغلال الأمثل للموارد.

- **الموازنة**

تم تطوير نظام الموازنة على أساس النشاط (***Activity Based Budgeting***) من خلال هيكل أو البنية الأساسية لنظام التكلفة على أساس النشاط، وكون أن نظام ***ABC*** يقوم على تفصيل كل أنشطة المؤسسة بطريقة أكثر دقة ممّا يسهّل عملية إعداد الموازنة على أساس النشاط، ويدعّم عملية تطبيق المحاسبة على أساس المسؤولية، بالإضافة إلى وضع الموازنات النقدية التي تعتمد على إحصائيات مسببات التكلفة لتخصيص توزيع الموارد في المستقبل. كل هذا يساعد المؤسسة على استغلال مواردها بطريقة كفأة

خاصة من ناحية تطبيق المحاسبة على أساس المسؤولية، ممّا يؤدي إلى تحسين مردودية المؤسسة.[171]

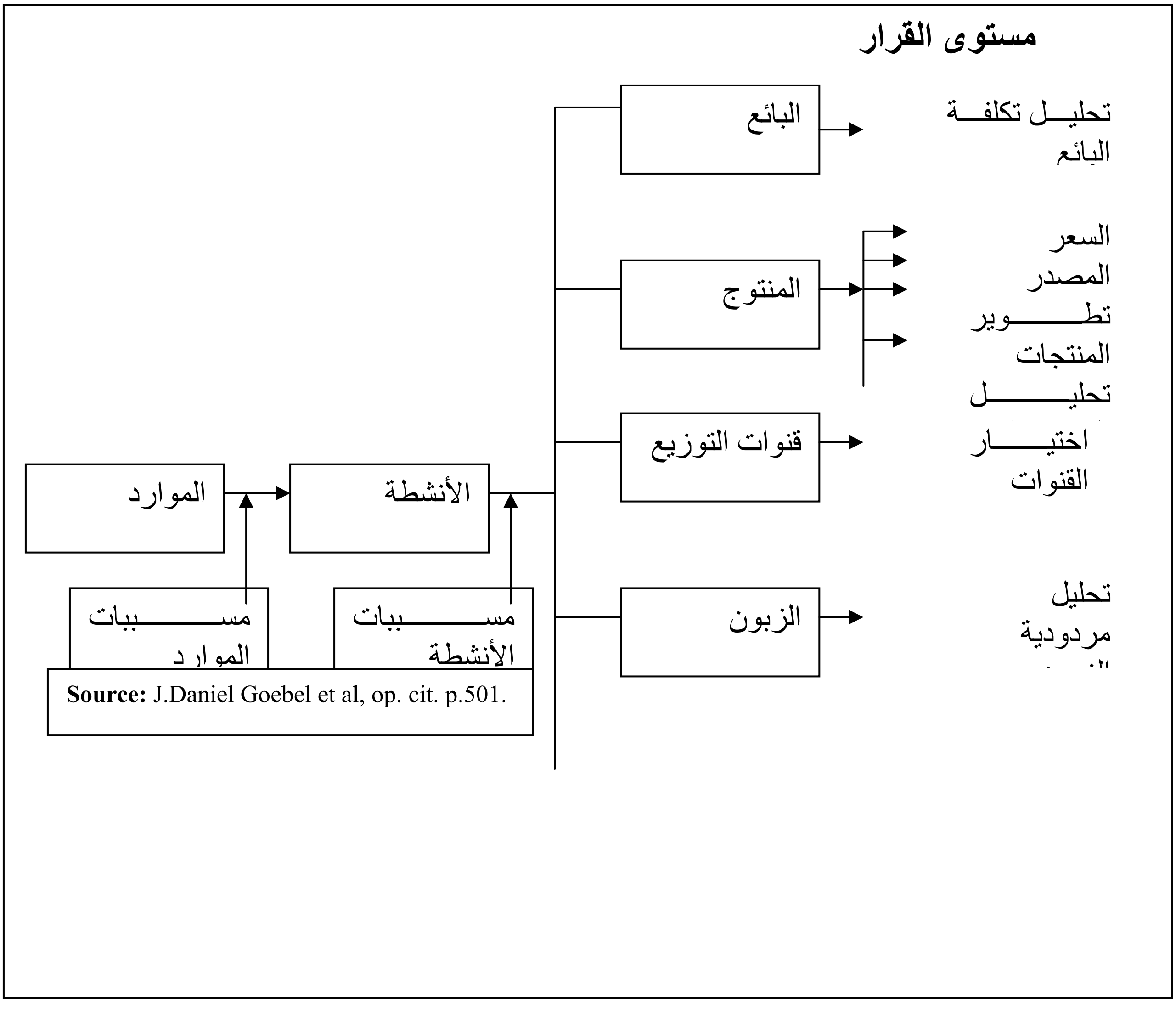
- **تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة**

نظام التكلفة على أساس النشاط له تأثير كبير على مصممي المنتجات الجديدة أو الخدمات باعتبار أنه يحدد خصائص المنتوج التي تسبّب التكلفة، ومن ثم توفير عدة بدائل من أجل اختيار التصميمات التي لها مردودية أكثر بتكلفة مستهدفة.[172]

- **تحليل مردودية الزبون**

نظرا لأهمية الزبون فنظام التكلفة على أساس النشاط تعرّفه على أنه غرض تكلفة أساسي بالإضافة إلى المنتجات والخدمات. فتحليل تكاليف الزبون يوفر وسيلة من أجل تحقيق جانب من المردودية وتوفير قاعدة عملية من أجل القرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير، والخدمات، والتوزيع، والإشهار، وسياسات التمويل، ويوفر قدرة كبيرة للمروجين (***Marketers***) على تحديد مردودية الزبون بأكثر دقة. ويوضح الشكل (2-9) منهجية نظام التكلفة على أساس النشاط واستخدامه لكل ما يتعلق بالزبون كغرض تكلفة أساسي (المنتوج وقنوات التوزيع).[173]

الشكل (2-9) منهجية النظام وتحليل مردودية أغراض التكلفة

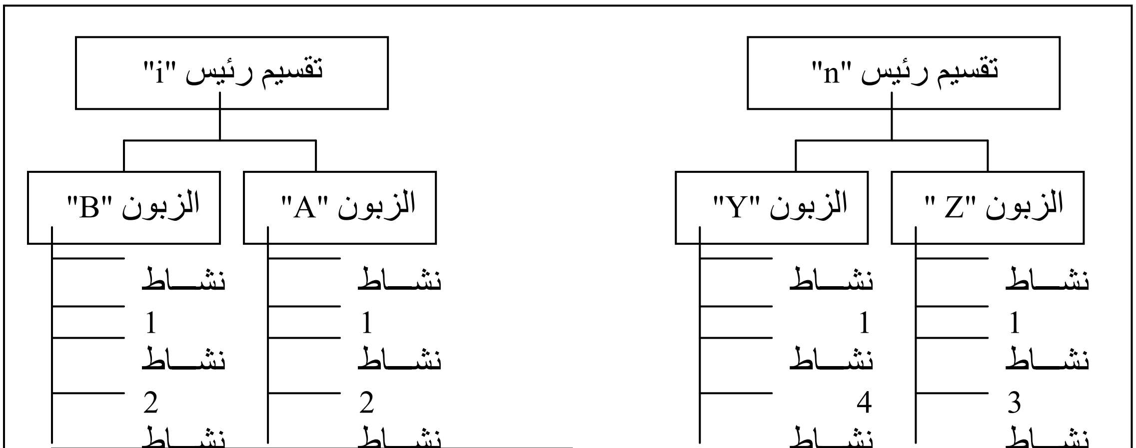


Source: J.Daniel Goebel et al, op. cit. p.501.

من خلال هذا الشكل يمكن القول أن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يصنف إلا المنتجات كأغراض تكلفة مقارنة بنظم التكاليف التقليدية، ويصنف البائع، وقنوات التوزيع، والزبون أغراض تكلفة رئيسة، فهو يحدد مردودية كل غرض تكلفة على حدة، ومن ثم اتخاذ القرارات الملائمة. فهذا التحليل هو أداة من أجل تحديد ومتابعة مختلف أنشطة المؤسسة التي تنفَّذ (تصميم، وإنتاج، وتسويق، وتوزيع، والتسليم، ودعم المنتجات).

والشكل (2-10) يوضح كيفية تصنيف الزبائن في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط.

الشكل (2-10) هرمية الزبائن في نظام ***ABC***



Source: J.Daniel Goebel et al, op. cit, p.508.

...شـاط يقسم ...يف وتقسيم ... إرضاء هذا الزبون والأنشطة التي يرغبها.

- **قياس الأداء**

ينتج نظام التكلفة على أساس النشاط تشكيلة من المعلومات الكثيرة والجديدة التي يمكن النظر لها على أنها تساهم في قياس عدة أشكال للأداء منها: تكلفة النشاط، وحجم مسببات التكلفة، ومعدلات مسببات التكلفة، هذه الأخيرة تساهم في قياس كفاءة وفعالية الأنشطة من ناحية عدد الوحدات المنتجة، والاستغلال الأمثل للموارد، ودعم برامج إدارة الجودة الشاملة. كل هذه المعلومات تساهم بشكل كبير في تحسين مردودية المؤسسة.[174]

الفصل الثاني.......................... نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية

- **نمذجة التكلفة**

[174] John Innes, Falconer Mitchell, op. cit. p.140.

في ظل نظم التكاليف التقليدية تصنف التكلفة إلى تكلفة متغيرة وأخرى ثابتة، أما في نظام التكلفة على أساس النشاط فيصنفها بطريقة أكثر دقة لتحليل التكلفة من أجل النمذجة؛ بمعنى أن تصنيف نظام ***ABC*** للتكلفة أكثر واقعية وبالتالي يستخدم هرمية الأنشطة التي تعكس المستويات المختلفة التي تتغير على النحو التالي:[175]

- الوحدة (***Unit***): تتأثر التكلفة بكل وحدة مضافة من الإنتاج؛
- الدفعة (***Batch***): أين الدفعة الإضافية مطلوبة لتعديل التكلفة؛
- الإنتاج (***Product***): التكلفة محددة بوجود منتوج أو مجموعة من المنتجات؛
- التسهيل (***Facility***): تعتمد التكلفة على تموين الطاقة الإنتاجية في شكل مخططات إنتاج.

فهذه النمذجة تسمح للمنظمة بتحديد استهلاكات كل نشاط بدون أية ضياع، ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد وبالتالي تحسين المردودية.[176]

- يسمح نظام ***ABC*** بتحليل مردودية الأنشطة وبالتالي الحصول على معلومات حول الأنشطة التي لها مردودية بالنسبة للمؤسسة والأنشطة التي ليست لها مردودية، هذه المعلومات التي يتيحها النظام تسهل عملية تحديد بدائل تخفيض التكلفة، مثل إعادة تصميم الأنشطة أو قرار الأخرجة أو التخلي عليها. فإعادة تصميم أداء النشاط له معيار مالي بتخفيض التكلفة وتحقيق هذا الأخير يعني الاستغلال الأمثل للموارد. وكذلك بالنسبة لقرار الأخرجة الذي يتم على أساس أن هذا النشاط يكلف المؤسسة أكثر مقارنة بإخراجه، والتخلي على الأنشطة التي لا تضيف قيمة تساهم في تخفيض التكلفة، والغرض من هذا كله هو إضافة قيمة وتحسين المردودية من وراء هذه القيمة.[177]
- المبدأ الأساسي لنظام ***ABC*** هو قياس تكلفة الموارد (عوامل الإنتاج) المستخدمة لأداء أنشطة المؤسسة وربط تكلفة الأنشطة بالمخرجات (منتجات، خدمات، زبائن، ومشاريع)، هذا التدفق من الموارد إلى الأنشطة إلى المخرجات يعني الاستغلال الأمثل للموارد (متابعة أكثر دقة للتكلفة)؛ بمعنى تحقيق كفاءة التخصيص للموارد وهذا يعني تحسين المردودية.[178]

الفصل الثاني........................نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية

- أكد (***Lucas***) أن الاعتماد على معلومة التكلفة في ظل نظام ***ABC*** من أجل التقييم وقرارات مزيج المنتجات هو وظيفة أساسية للنظام، فهذه المعلومة التي يوفرها النظام تكون مهمة من أجل تقييم المنتجات التي لها مردودية والتخلي على المنتجات التي ليست لها مردودية، وكذلك بالنسبة لتحديد مزيج المنتجات وهو تحديد المزيج الأمثل الذي له مردودية أكبر بالنسبة للمؤسسة، ومن ثم زيادة التدفقات النقدية.[179]

---

[175] Ibid, p.140.

[176] من أجل معرفة أكثر حول نتائج هذه الدراسة ارجع إلى المقال فهي دراسة قيمة.

[177] Colin Drury, Mike Tayles, **Profitability Analysis in U.K Organizations: An Exploratory Study**, The British Accounting Review, N° 38, 2006, p.406.

[178] Erkkik Laitinen, **A dynamic Performance Measurement System: Evidence From Small Finnish Technology Companies**, Scandinavian Journal of Management, N° 18, 2002, p.77.

[179] Colin Drury, Mike Tayles, op. cit. P.407.

● أشار (*Lucas*) أن معلومة التكلفة في ظل نظام *ABC* تلعب دورا حاسما في تحديد سعر البيع من خلال تحليل المردودية، وتحليل هذه الأخيرة يسمح بتحديد ربحية الفترة، بالإضافة إلى ذلك أن هذا التحليل يسمح بإعادة توجيه جهود التسويق نحو المنتجات الأكثر مردودية.[180]

● نظام *ABC* يسهل عملية تحديد الأنشطة الرئيسة وترتيبها حسب مساهمتها في قيمة المنتوج حسب وجهة نظر الزبون ومن ثم تحديد زمن وتكلفة وجودة كل نشاط، وباعتبار أن الأداء لكل نشاط ينظر له على أنه يساوي:[181]

الأداء= الزمن × التكلفة ×

فهذا التحديد يساعد المؤسسة على استغلال مواردها بطريقة كفأة.

● أشار (*R.Cooper* و*S.R.Kaplan*) أن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر مراجعة إستراتيجية للتكاليف، ومردودية المنتجات، والزبائن، ومبيعات المؤسسة؛ فهذه المراجعة من شأنها أن تؤدي إلى تحسين المردودية.[182]

● تصنيف التكاليف في ظل نظام *ABC* تتم حسب الأنشطة وحسب درجة التغير، وهذا يساعد المؤسسة على تتبع التكلفة حسب العلاقة سبب-نتيجة، وهذه العلاقة تساعد المؤسسة على تخصيص أمثل للموارد، بالإضافة إلى أن هذا التصنيف يساعدها على معرفة نوع التكلفة التي تغيرت.[183]

● مردودية المنتوج والزبون تتمركز حول درجة إرضاء الزبون، فتحسينهما يعني تحسين الأداء الذي يساوي:[184]

الأداء= مردودية الزبون × مردودية

ونظام *ABC* يساهم في تحقيق مردودية الزبون والمنتوج، وذلك بالتحكم في تكاليف الموارد.

● يساهم نظام *ABC* في تحقيق ميزة تنافسية (من خلال التحكم في التكاليف)، وتحقيقها يتم بالضرورة بمستوى مردودية مقبول، وخاصة وأن معدل مردودية ملائم يساهم في نمو وتوسع المؤسسة، وعليه فإن تحسين المردودية يساهم في تحسين الأداء الذي يساوي:[185]

الأداء= النمو × الحصة

● يقوم نظام التكلفة على أساس النشاط عل فرضيتين أولهما أن التكاليف في كل حوض تكلفة مسببة من أنشطة متجانسة، ثانيهما أن التكاليف في كل حوض متناسبة بشكل تام في النشاط. فهذا يسهل عملية تحديد العلاقة بين التكلفة والمسبب، ومن ثم التحكم في

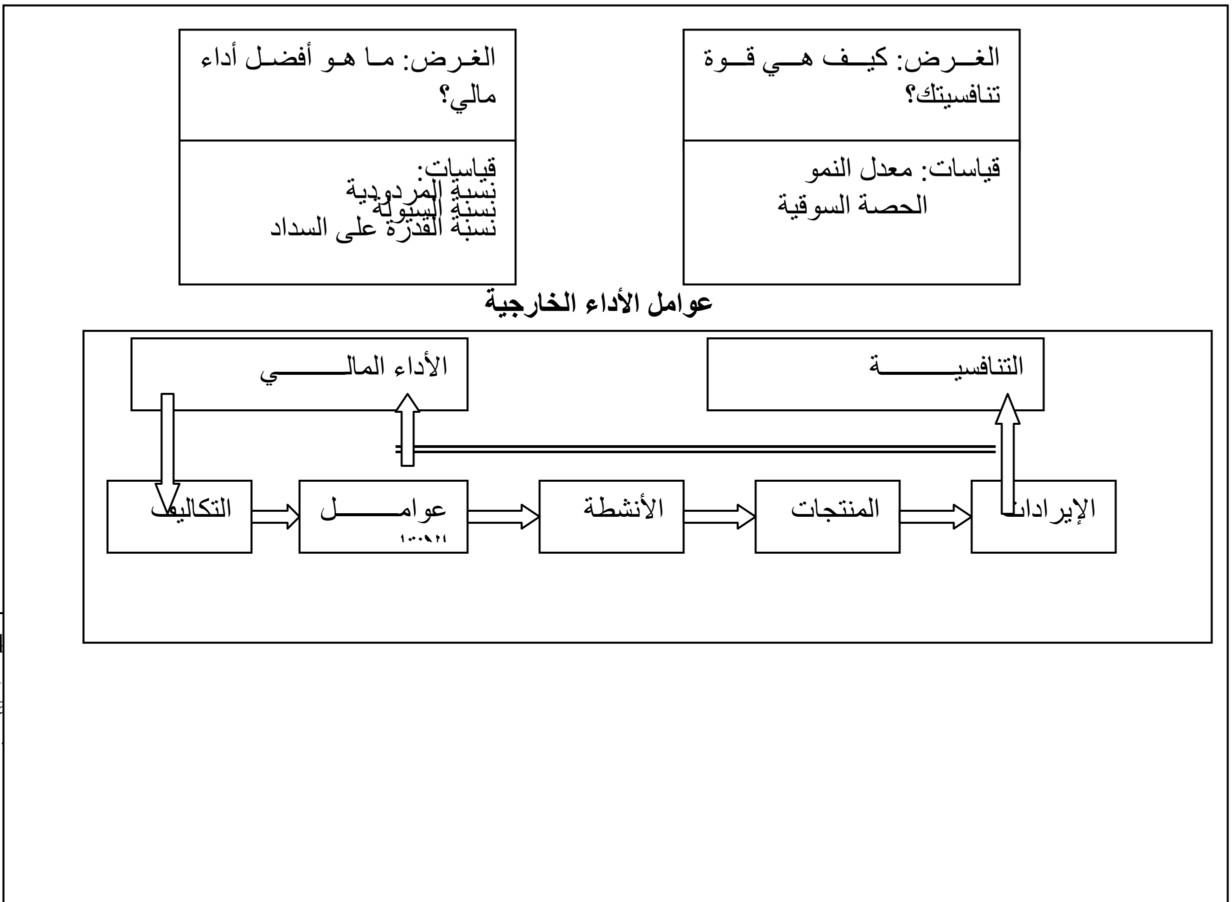
[180] Ibid, p.407.
[181] Erkkik Laitinen, op. cit. p.82.
[182] Colin Drury, Mike Tayles, op. cit, p. 407.
[183] Ibid, p.408.
[184] Erkkik Laitinen, op. cit. p.84.

[185] Ibid, p.85.

استغلال الموارد بطريقة أكثر دقة، مما يعني الحصول على معدّل مردودية مقبول نتيجة هذا الاستغلال.[186]

- قياس مردودية المنتوج والزبون تتم من خلال نظام ***ABC*** باعتباره أنه يوفر مختلف تكاليف بدائل التصميم من أجل دعم تحليل المردودية للمنتوج والزبون، وكون أن المنتجات والزبائن هي أغراض تكلفة وذلك من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة وهذه الأخيرة على الأغراض مما يعني تشخيص القيمة، وتشخيصها لابد أن يتم بالاستغلال الأمثل للموارد من خلال متابعة التدفقات، وبالتالي تحسين الأداء.[187]
- يوفر نظام ***ABC*** معلومات حول تكلفة المنتوج ومردوديته، ومن ثم معرفة كيفية إدارة هذه التكلفة، واتخاذ القرارات المتعلقة بتنوع المنتجات، وحجم الإنتاج، وتحسين المردودية، وجهود التسويق، فاستخدام معلومات النظام يساعد المؤسسة على فهم أسباب وتأثير تكاليف المنتوج في الآجال القصيرة والطويلة ومن تسهيل عملية التخطيط وهذا يعني استغلال موارد المؤسسة فيما يحقق مردودية أفضل.[188]والشكل التالي يوضح دور النظام كحلقة وصل بين تحسين الأداء الداخلي والخارجي للمؤسسة بما فيها المردودية.

الشكل (2-11) نظام التكلفة على أساس النشاط وأنظمة قياس الأداء المتكامل



[186] Er
[187] Ibi
[188] Ma
p.393

عوامل الأداء الداخلية

الغرض: ما هي طريقة الدفع بالنسبة لزبائنكم للحصول على منتجاتكم؟	**الغرض:** كيف يمكن إنتاج المنتجات بالأنشطة الحالية والمستقبلية؟	**الغرض:** كيف تم أداء الأنشطة الرئيسة التي تستعمل عوامل الإنتاج؟	**الغرض:** كيف تم القيام بصيانة عوامل الإنتاج؟	**الغرض:** كيف تم تخصيص التكلفة بين عوامل الإنتاج؟
قياسات: مردودية المنتجات حسب الزبائن الإيرادات الكلية	**قياسات:** إرضاء الزبون الجودة المرونة التجديد	**قياسات:** زمن الإلقاء كفاءة التكلفة جودة العمليات	**قياسات:** تحفيز المستخدمين صيانة التجهيزات الطاقة	**قياسات:** هيكل التكلفة التقليدية حسب عوامل الإنتاج

Source: Erkkik Laitinen, op. cit. p.79.

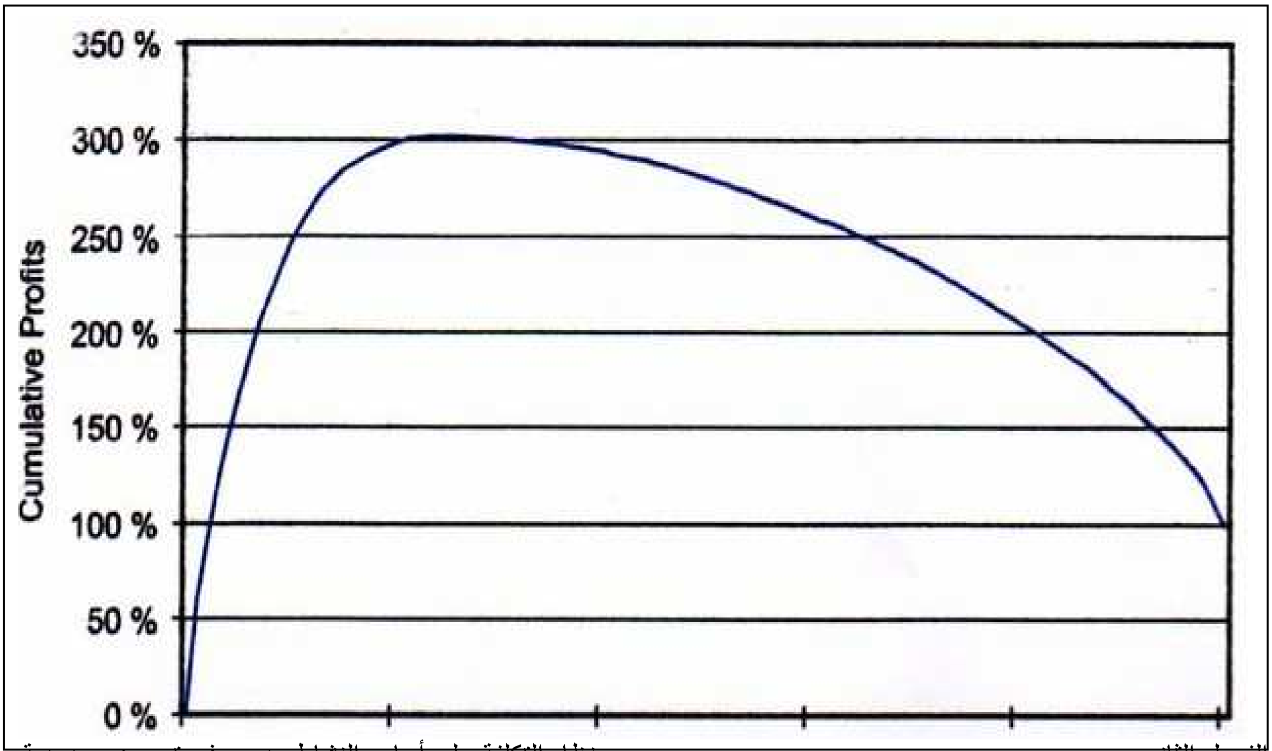
● تكمن أهمية نظام ***ABC*** في الدراسة التي قام بها (***S.R Kaplan***) في شركة ما، والتي أظهرت أن تحليل مردودية الزبون بين أن 40% من زبائن الشركة لهم مردودية تولد

250% من الربح الكلي، وأن 10% من زبائن الشركة تمثل 120% من الخسارة في الربح، فهذا التحليل قام على أساس معلومات نظام التكلفة على أساس النشاط؛[189] بمعنى أن تطبيق نظام ***ABC*** بين أن الشركة قبل تطبيقها للنظام كانت لها وجهة نظر أن كل زبائنها لهم مردودية موجبة، لكن بعد تطبيقها للنظام تبين أن هذه النظرة خاطئة من خلال تحليل التكلفة، بالإضافة إلى تحديد الزبائن الذين يساهمون في تحقيق ربح والزبائن الذين يحققون خسارة للشركة، ومن ثم فإن نظام ***ABC*** يحسن من مردودية المؤسسة.

● اقترح (***S.R Kaplan***) رسما بيانيا يفصل فيه مردودية الزبون ومردودية المنتوج، ويسمى هذا الأخير بمنحنى الحوت الضخم ***Whale Curve*** (***Kanthal Curve***)؛ فهو رسم بياني يبين تراكم الربح كدالة للمنتجات تصنف حسب مردوديتها، وأشار الباحث أن الشركات التي تواجه هذا المنحنى والمطبقة لنظام ***ABC*** هي الشركات التي تواجه تكاليف غير مباشرة مرتفعة، وتنوع كبير في المنتجات، والزبائن، والعمليات، وبالتالي هذا المنحنى يستخدم كوسيلة للتسيير، واقترح (***S.R Kaplan***) أنه هناك العديد من الأعمال المختلفة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين المردودية، منها إعادة تصميم خطوط الإنتاج، وإعادة تسعير المنتجات (***Reprice Products***)، إحلال منتجات (***Substitute Products***)، إعادة تصميم المنتجات ***Redesign Products***، أو إلغاء منتجات (***Eliminate Products***)، وكل هذه الأعمال يعمل نظام ***ABC*** دورا مهما في تحقيقها، وعليه فإن تطبيق النظام يؤدي إلى تحقيق معدل مردودية مرتفع.[190]

[189] Matti Sievanen et al, op. cit. p.393.
[190] Ibid, pp.393-394.

الشكل (2-12) منحنى الحوت الضخم لتجميع المردودية



Source: Matti Sievanen et al, op. cit, p.394.

● يسمح نظام التكلفة على أساس النشاط بمعرفة :
الزبائن، والمنتجات، والمناطق، ومردودية كل قطاع وكل نشاط، كل هذا يساهم في تحسين مردودية المؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.[191]

● تحسين أداء المؤسسة في نظام ***ABC*** يرتكز على محورين أساسيين:[192]

- محور الزبائن الذي يرتكز على: حصة السوق، وعدد الزبائن الجدد، ومعدل مردودية كل تقسيم.
- المحور المالي الذي يرتكز على: نمو رقم الأعمال، وتخفيض التكلفة، وتحسين المردودية،

وبالتالي فاستخدام نظام ***ABC*** من شأنه أن يساهم في تحسين مردودية المؤسسة.

● من بين أهداف المديرون هي كيف يمكن تحديد مردودية دقيقة لكل صنف من رقم الأعمال، من أجل اتخاذ توجهات إستراتيجية، وهيكلية، والوصول إلى ربحية في أفضل الآجال، وكون أن مبدأ نظام ***ABC*** هو تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة فهذا يقود إلى قياس الموارد المستهلكة بأكثر دقة والبحث على التحسين المستمر للعمليات، مما يساعد المؤسسة على قدرة التنبؤ بالمردودية من خلال التحكم في التكاليف.[193]

---

[191] Jacques Vileneuve C.A, **Comptabilité de Gestion**, direction du Développement des Entreprises, "Développement économique et Régional et recherche", Numéro de Document 1581, Juillet, 2004, p.30.

[192] Ali Debbi, **La Mesure de La performance dans Les Mairies: Dimensions et Indicateurs**, Working Paper, (Pau Cedex France) Décembre, 2005, p.10.

[193] Laurent Ravignon, Chapitre 2 du Livre " **La Méthode ABC/ ABM-Performance Mode D'emploi**, 2e édition D'organisation, Paris, France, 2005, p.6.

● تطبيق نظام ***ABC*** ومن ثم الموازنة يسمح بتوضيح الانحرافات بين ما تم وضعه وبين ما تم تحقيقه، وعليه يمكن للمؤسسة معرفة المجالات التي تحقق مردودية والمجالات التي لا تحقق مردودية، ومن ثم إعادة النظر في توجيه موارد المؤسسة في المستقبل بما يتماشى وتحقيق نتائج ايجابية، وهذا يعني تحسين مردوديتها.[194]

● نظام ***ABC*** هو وسيلة متعددة التحليل والتقييم للمعلومات، وحسب المعايير التي تريدها المؤسسة؛ بمعنى تحليل حسب كل نشاط، أو وظيفة، أو عملية، أو قسم، وبالتالي له قدرة كبيرة على التحليل وأداة فعالة للرقابة ومتابعة الأنشطة، ومن ثم قيادة المؤسسة، كذلك تحقيق رقم أعمال معين وهامش محدد يكون انطلاقا من المردودية التي نبحث عليها حسب مجال الأنشطة.[195]

● تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يؤدي إلى تحسين مردودية المؤسسة، وذلك بتركيز جهودها حول: المنتجات، والزبائن وقنوات التوزيع، وذلك بـ:[196]

- تحسين التموقع الإستراتيجي وإعادة النظر في سياسة التسعير، ومعرفة إلى أين يمكن تخفيض السعر من أجل الحصول على ميزة تنافسية ومعرفة المؤسسة لماذا خسرت الزبائن،
- تغيير شروط الإنتاج والتوزيع وذلك بـ: معرفة نتائج سياسات تخفيض المخزون والتحكم فيه ورقابة الجودة.

● يساهم كذلك نظام ***ABC*** في تحسين مردودية المؤسسة من خلال:[197]

- إضافة تحسينات للمؤسسة وذلك بـ: بتخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون، تحسين الخدمات، وتوجيه المؤسسة نحو الزبون. وعليه فإن نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد المؤسسة على تتبع التكلفة ومن ثم قيادة مردودية المنتجات.
- معرفة لماذا المنتوج ليست له مردودية، هل يرجع إلى درجة تعقيد المنتوج، تقسيم الزبائن، أو قنوات التوزيع مكلفة.

● يسمح نظام ***ABC*** بالإجابة على الأسئلة التالية:[198]

- ما هو مزيج عائلة المنتجات، الزبائن التي لها مردودية أكبر؟
- كيف يمكن توجيه الإستراتيجية الصناعية والتجارية؟
- كيف أحسن من عملية ممارسة التسعير؟
- كيف أحسن من عمل الموازنة والتحليل الشهري للمردودية؟

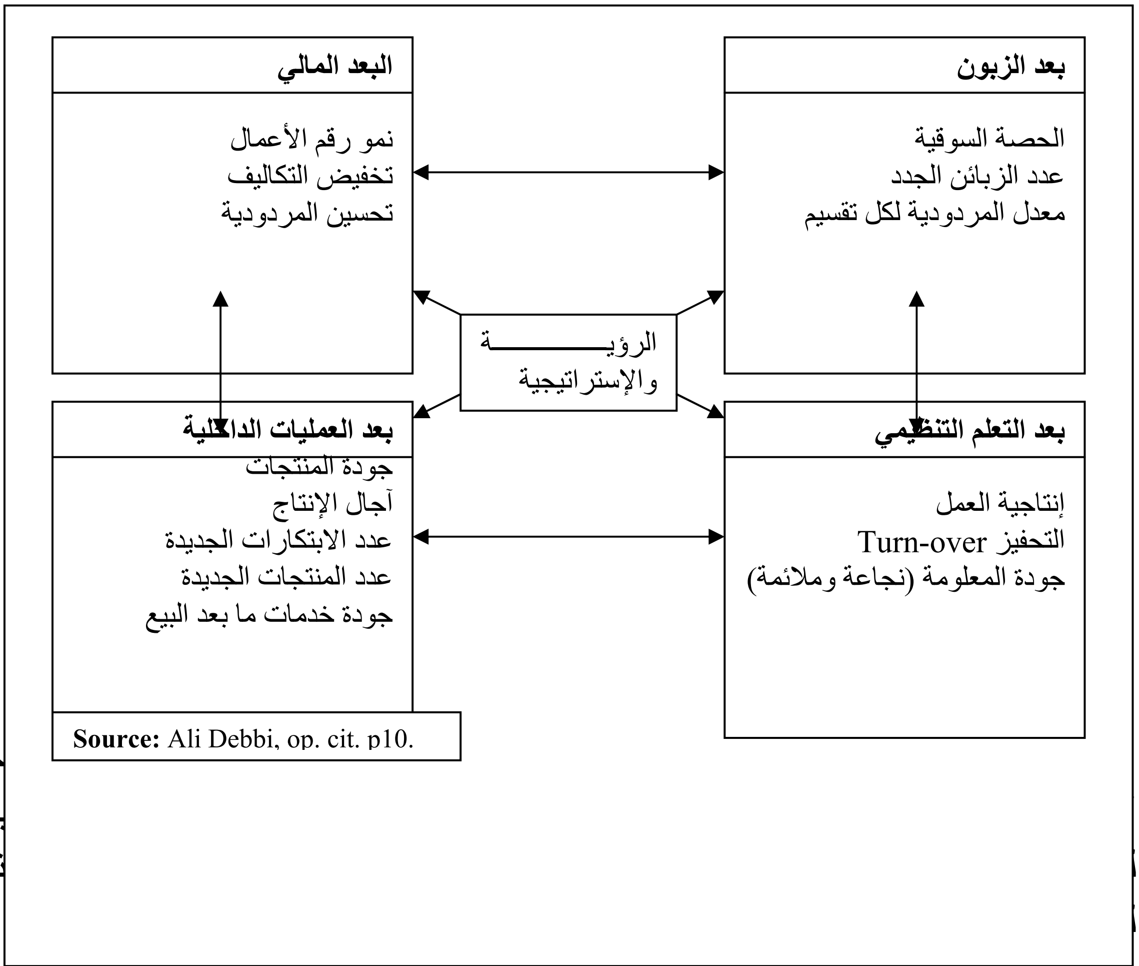
● لنظام ***ABC*** ثلاث وظائف أساسية هي: محاسبة التكلفة، وتحليل المردودية، وسياسة التسعير.[199]

---

[194] Ibid, p.6.
[195] Ibid, p.6.
[196] Laurent Ravignon, **Activity Based Costing- Activity Based Management**, Alpha Cen, France, 2005, p.5-7.
[197] Ibid, p.12.
[198] Laurent Ravignon, **Méthode ABC, Secteur de L'industrie**, Alpha Cen, France, 2005, p.2.
[199] Ibid, p.3.

- أظهرت دراسة حديثة لـ (*Al Omiri* و *drury*) أنه تم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في 46 شركة، وأن تحليل المردودية كان أكثر استخداما للنظام في هذه الشركات.[200]
- أشار (*T.C Horngren*) أن نظام التكلفة على أساس النشاط يحسن من مردودية المؤسسة وبطاقة الأداء المتوازن،[201] والشكل التالي يوضح نظام *ABC* ودوره في تحسين بطاقة الأداء المتوازن.

الشكل (2-13) بطاقة الأداء المتوازن (لوحة القيادة) حسب (*Kaplan* و *Norton*)



Source: Ali Debbi, op. cit. p10.

...حسن من
...بعد التعلم
...نجد البعد

- وفي دراسة لـ (*T.C Horngren*) وآخرون شملت 162 شركة في و.م.أ كان من بينها 29 شركة خدمات، بينت هذه الدراسة أن التطبيقات الأساسية لنظام التكلفة على أساس النشاط كانت تتعلق بـ:[202]

---

[200] Mohamed Al- Omiri, Colin Drury, **A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems**, N° ×××, 2007, p.12.
[201] T.Charles Horngren, **Management Accounting: This Century and Beyond**, op. cit, p.285.

- تحديد تكلفة المنتجات من السلع والخدمات؛
- تخفيض التكاليف مما يعني تحقيق وفرات في التكلفة؛
- تحسين العمليات؛

وكل هذه العناصر تساهم في تحسين مردودية المؤسسة.

أما استخدام النظام في مجال اتخاذ القرارات فكانت مرتبة حسب الأهمية تنازليا على النحو الآتي:

- القرارات المتعلقة بإستراتيجية التسعير؛
- القرارات المتعلقة بعمليات الشركة الداخلية؛
- القرارات المتعلقة بمزيج الإنتاج؛

● وفي عينة شملت 251 شركة في المملكة المتحدة بينت حوالي 20% من تلك الشركات تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط في المجالات التطبيقية التالية:[203]

- إدارة التكلفة؛
- قياس الأداء؛
- تسعير المنتجات من سلع وخدمات؛
- تحديد تكلفة المخططات ونماذج.

● بينت دراسة أخرى في عدد من الشركات الكندية أن 14% من شركات العينة تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط، وأن 15% من تلك الشركات تفكر في تبنيه، وأشارت الدراسة إلى أن دوافع استخدام هذا النظام كانت على النحو التالي:[204]

- توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة المنتجات لأغراض التسعير 61%
- تحليل مردودية بأكثر دقة:
  - على مستوى المنتوج 22%
  - على مستوى العميل 20%
  - على مستوى الدائرة 43%
  - على مستوى العملية 24%
- تحسين مقاييس الأداء 43%
- تحسين النظرة لأسباب حدوث التكاليف 37%

● وفي عينة شملت شركات ايرلندية تستخدم نظام التكلفة على أساس النشاط، أظهرت هذه الدراسة الفوائد الحقيقية لتبني النظام:[205]

- توفير معلومات أكثر دقة على تكلفة المنتجات لأغراض التسعير 71%
- تحين مراقبة التكاليف وإدارتهـــــا 66%
- تحسين النظرة لأسباب حدوث التكاليـــف 58%

[202] رضوان محمد العناتي، **مدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة حسب النشاط /Activity Based Costing Management (ABC/ ABM)**، مؤتمر الاتجاهات الدولية الحديثة في منظمات الأعمال: التحديات والفرص والأفاق، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية/ جامعة الزرقاء الأهلية 27-29 تشرين الثاني، 2007، ص.10.

[203] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص.10-11.

[204] المرجع نفسه، ص.11.

[205] المرجع نفسه، ص.11-12.

- تحسين مقاييـــــــــــــس الأداء 46%

●بينت دراسة أن نظام التكلفة على أساس النشاط يحقق مزايا عديدة منها:[206]

- اختيار مزيج الإنتاج والعملاء الأمثل؛
- تحسين مقاييس الأداء؛
- ترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على ميزة تنافسية؛
- زيادة الكفاءة الإنتاجية.

● أشار (***R.Cooper*** و***S.R.Kaplan***) نظامي التكلفة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط ليستا أدوات محاسبية فقط وإنما أداتين تتعلق بكافة نواحي الأعمال، حيث يساعدان الإدارة على معالجة الأسئلة الأساسية مثل: أي المنتجات يجب على الشركة إنتاجها؟ وأي الزبائن تخدم؟[207]

● في دراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين في سنة 1994 بعنوان "***More companies Turn to ABC System***" هدفت للتعرف على الأسباب التي جعلت الشركات الأمريكية تتحول إلى نظام التكلفة على أساس النشاط وتوصلت إلى أن السبب الأساسي هو قدرة النظام على توفير معلومات دقيقة عن التكاليف وبالتالي اتخاذ قرارات أكثر انسجاما مع سياساتها.[208]

خلاصة الفصل

يعد التحكم في التكاليف وإدارتها مصدرا مهما لتحقيق ميزة تنافسية، وعليه فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة، بالإضافة إلى المساهمة في تحسينها، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذلك إدارة الأنشطة وذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمتوج والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يعني تحسين الأداء الكلي للمنظمة ومن ثم تحسين مروديتها.

ونشير إلى أن وجود تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات تلعب دورا بالغا في تحقيق كفاءة وفعالية النظام خاصة من ناحية سرعة وصول ومعالجة المعلومات، حيث

[206] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق ، ص.12.
[207] المرجع نفسه، ص.12.
[208] المرجع نفسه، ص.9-10.

تسمح بسرعة اتخاذ القرار وبأقل تكلفة ممكنة، إضافة إلى تسريع عملية تبادل المعلومات بالاعتماد على الشبكات.

وسنحاول معرفة ما إذا كان بإمكان تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الواقع، باعتبار أن كل دراسة نظرية يكون الهدف منها إسقاط ما حملته من مبادئ على هذا الواقع، وذلك عن طريق القيام بعملية تشخيصية من أجل تقديم المعالجة المناسبة. وفي هذا البحث ستكون الدراسة التطبيقية على مؤسسة اقتصادية جزائرية هي وحدة الأميانت والإسمنت، وذلك لمعرفة مدى إمكانية تطبيق النظام بالوحدة، ومن ثم إمكانية اكتشاف العلاقة التفاعلية التي تربط بين العنصرين، وهو ما سيتم تناوله بالتفصيل في الفصل القادم.

الفصل الثالث:

دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت

تمهيد

من خلال هذا الفصل سيتم إسقاط ماتم تناوله في الدراسة النظرية على مؤسسة اقتصادية عمومية انبثقت منها وحدة الأميانت والإسمنت. وسنحاول من خلال هذا الفصل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في هذه الوحدة من أجل التحكم أكثر في التكاليف والرقابة للإجابة على سؤال الإشكالية الرئيسة للموضوع. ونظرا لطبيعة الموضوع فإنه سيتم تطبيق منهج الدراسة التطبيقية الذي يسعى الباحث من خلاله إلى الحصول على البيانات اللازمة من الوحدة لاختبار فروض البحث وتحقيقًا لأهدافه، وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ***ABC***.

أما فيما يتعلق بأسباب اختيار وحدة الأميانت والإسمنت فيرجع إلى أن الوحدة تطبق طريقة التكلفة الكلية وبالتالي وجود تنظيم للبيانات والمعلومات في الوحدة فيما يخص حساب تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، يتناول الأول التعريف بالوحدة من خلال إعطاء نبذة تاريخية حول الوحدة ودراسة هيكلها التنظيمي، أما الثاني فيتناول تحليل البيانات وتنظيمها من أجل دراسة الطريقة المتبعة وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وإجراء عملية مقارنة بين طريقة التكلفة الكلية ونظام التكلفة على أساس النشاط واستخلاص النتائج.

المبحث الأول: لمحة حول وحدة الأميانت والإسمنت

نحاول من خلال هذا المبحث إعطاء صورة واضحة ومفصلة عن الوحدة من خلال تطرقنا لنبذة تاريخية حول الوحدة ودراسة هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تعريف بوحدة الأميانت والإسمنت

بإعادة هيكلة المؤسسات العمومية ومن بينها المؤسسة الوطنية لمواد البناء والتي انبثقت منها عدة مؤسسات منها على سبيل المثال:

- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشرق؛
- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالغرب؛
- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالوسط؛
- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف؛
- مؤسسة المواد الحمراء بالشرق.

وبإصدار المرسوم رقم 880/01 المؤرخ في 1988/01/12 والمتضمن استقلالية المؤسسات العمومية تم إنشاء مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق بتاريخ 1989/04/07 ، حيث أصبحت شركة مساهمة برأس مال يقدر بـ 820.000.000 دج يشارك فيه ثلاثة صناديق للمساهمة بالتوزيع التالي:

- صندوق المساهمة للكيمياء والبيتروكيمياء والصيدلة 40% من الأسهم؛
- صندوق المساهمة للمناجم والري 20% من الأسهم؛
- صندوق المساهمة للبناء 40% من الأسهم.

تتكون مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق من سبعة وحدات إنتاجية:

- أربع وحدات لإنتاج الإسمنت؛
- ثلاث وحدات لإنتاج مشتقات الإسمنت.

وتم تعيين مدينة قسنطينة مقرا اجتماعيا للمؤسسة.

وبموجب محضر اجتماع الجمعية العامة لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشرق يوم 08 ديسمبر1997 تم تأسيس شركة المواد المشتقة بالشرق والتي تضم الوحدات الإنتاجية التالية:

- وحدة الأميانت والإسمنت ببرج بوعريريج؛
- وحدة الجير بشطابة – قسنطينة؛
- وحدة الجبس بجميلة - العلمة.

شرعت شركة المواد المشتقة للشرق في العمل يوم 1998/06/01 برأس مال قدره 310.000.000.00 دج وعينت مدينة برج بوعريريج مقرا اجتماعيا لها.

تقع وحدة الأميانت والإسمنت في المنطقة الصناعية لولاية برج بوعريريج، يحدها شرقا مؤسسة التوضيب بالورق والورق المقوى، ومن الغرب مؤسسة توزيع الخشب، ومن الشمال خط السكة الحديدية قسنطينة الجزائر، ومن الجنوب طريق المسيلة[209]. تتربع الوحدة الإنتاجية على مساحة تقدر ب 20 هكتار،منها 12 هكتار مغطاة.

- عقد الإنجاز

تم إنشاء وحدة الأميانت والإسمنت بموجب عقد بين الشركة الوطنية لمواد البناء والنقابة البلجيكية للأشغال سيبترا بتاريخ 1974/06/16.

الجدول (3-1) برنامج إنجاز الوحدة

الإعلان عن المناقصة الدولية	23 أفريل 1973
إمضاء العقد	16 جوان 1974
الشروع في العمل	15 جويلية 1974
نهاية تركيب الأجهزة	15 مارس 1976
القياسات بحمولة	26 أفريل 1976
الشروع في صنع الصفائح	26 ماي 1976
الشروع في صنع الأنابيب	26 جوان 1976
الشروع في صنع السبك	26 جوان 1976
التسليم المؤقت	26 أوت 1976
التسليم النهائي	26 أوت 1977

المصـدر: دائـرة المـوارد

الفصل الثالث.. دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت

-نشاط الوحدة

إن نشاط وحدة الأميانت والإسمنت يتمثل في تحويل مادة الأميانت المستوردة والإسمنت إلى صفائح وأنابيب بأقطار وأبعاد مختلفة وهي تملك كل الوسائل والمعدات لهذا الإنتاج.

المواد الأولية:

- **الإسمنت:** منتوج وطني.

---

[209] تم تسجيل المشروع بقرار من وزارة التخطيط رقم 299/74 بتاريخ 1974/05/17 بمبلغ 77.670.000 دج و أعيد تقديره في 1975/06/16 بقيمة 144.900.000 دج وذلك بقرار وزاري رقم 916/75.

- **الأميانت**: مادة مستوردة.

المنتوجات المصنوعة:

- الصفائح المموجة والسطحية؛
- أنابيب الضغط والمعمارية؛
- السبك.

تتم عملية التصنيع من خلال مزج ألياف الأميانت المطحونة مع نسبة تقارب 85% من الإسمنت وكمية معتبرة من الماء.

خصائص المواد الأولية المستعملة:

الأميانت: أو كما يسمى بـالحرير الصخري، هو عبارة عن ألياف صخرية تتكون من عدة أكاسيد ترسبت على مدى السنين وكونت مادة على شكل طبقات من الألياف الصخرية.

تصنف الأميانت حسب طول الليف فيها والقطر إلى أنواع، نذكر على سبيل المثال أشهرها والأكثر استعمالا بوحدة الأميانت والإسمنت؛ *G3, G4, G5, G6* (تستورد وحدة برج بوعريريج مادة الأميانت من كندا).

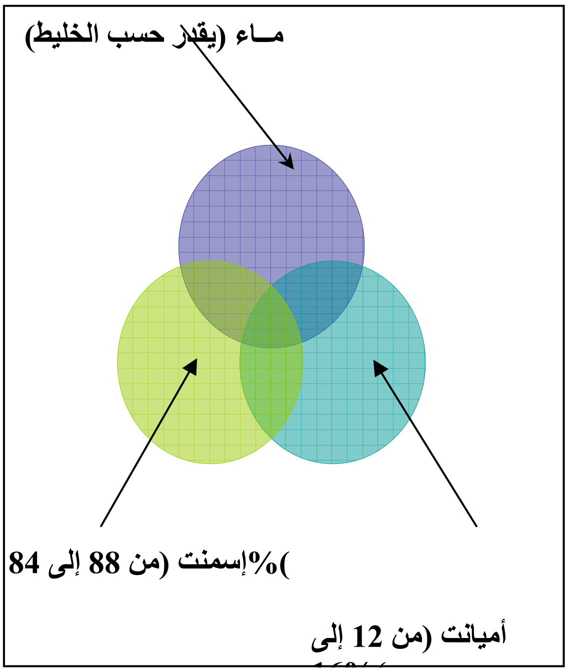
وللأميانت خصائص تتمثل في:

1. تستعمل كنسيج لتسليح المنتج؛
2. تستعمل كعازل للحرارة بفعل مقاومتها الشديدة للنار؛
3. تستعمل كمادة واقية للأوساط الحمضية الأساسية.

الإسمنت: منتوج محلي، بنيته الفيزيائية تتكون من أحجار كلسية، غبار وجبس يوفر للمنتوج مقاومة كبيرة عند خلطه مع الماء. تجلب مادة الإسمنت من الوحدات التابعة للمؤسسة الأم، كوحدة عين التوتة بباتنة ووحدة عين الكبيرة بسطيف.

الماء: وهو عنصر أساسي أيضا في صنع المنتوج، بحيث يدخل في التركيبة المادية له ويستعمل كمادة لإنتاج البخار اللازم لإتمام عملية التصنيع

الشكل (1-3) مزيج إنتاج المنتوج



تتم عملية الصنع في أربعة مراحل:

1- عملية الطحن

يتم في أولا طحن وتفتيت ألياف الأميانت بكميات موزونة حسب نوع المنتوج المراد صنعه.

فلصنع الصفائح تستعمل *G4, G5, G6*.

ولصنع الأنابيب، نستعمل *G3, G4, G5*.

وكلتا الحالتين لا يتجاوز الوزن 160 كغ في الطن الواحد، أي 16%.

يتم طحن مادة الأميانت لصنع الصفائح في وسط مائي بينما يكون الوسط جاف لصنع الأنابيب.

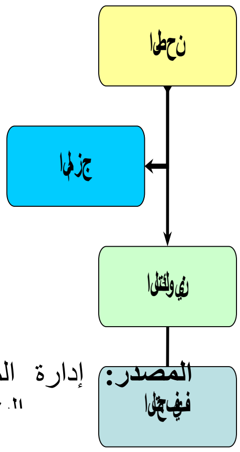
2- عملية المزج

يتم خلط أصناف الأميانت المطحونة مع الأسمنت والماء لمدة 10 دقائق وذلك حتى يمكن الحصول على مادة متجانسة ومتماسكة.

فلصنع الصفائح يتم مزج 12% من الأميانت مع 88% إسمنت وماء، أما لصنع الأنابيب نمزج 16% من الأميانت مع 84% إسمنت وماء.

المصدر: إدارة المـوارد

الشكل (3-2) مراحل إنتاج



المصدر: إدارة الموارد

3- عملية التكوين

عند وصول الخليط إلى الماكينات، يحول المزيج إلى منتوج على شكله نهائي وحسب المقاييس والخصائص والأحجام المراد تسويقها.

4- عملية التجفيف

تتم عملية التجفيف في نفق بخاري يحتوى على نسبة عالية من الرطوبة وذلك لمدة 8 ساعات على الأقل، وهذه العملية تمكّن المنتوج من الحصول على مقاومة كبيرة.

القدرة الإنتاجية النظرية تقدر بـ 50.000 طن سنويا موزعة كما يلي:

- 25.000 طن سنويا بالنسبة للصفائح؛
- 21.000 طن سنويا بالنسبة للأنابيب؛
- 4.000 طن سنويا بالنسبة للسبك.

تغطي الوحدة احتياجات الشرق من منتجات الأميانت والإسمنت حسب نظام شبكة التوزيع الجهوي، وفي ظل استقلالية المؤسسات استطاعت أن تصل منتجاتها حتى الغرب والجنوب الغربي من الوطن (بشار).

- أهدافها

إن وحدة الأميانت والإسمنت هي وحدة منتجة ومسوقة للإسمنت ومشتقاته، تسعى إلى تحقيق التوازن الجهوي فيما يخص متطلبات السوق من الإسمنت ومشتقاته بهدف توسيع النشاط وتوفير مناصب شغل جديدة للتقليل من البطالة، كما تهدف إلى:

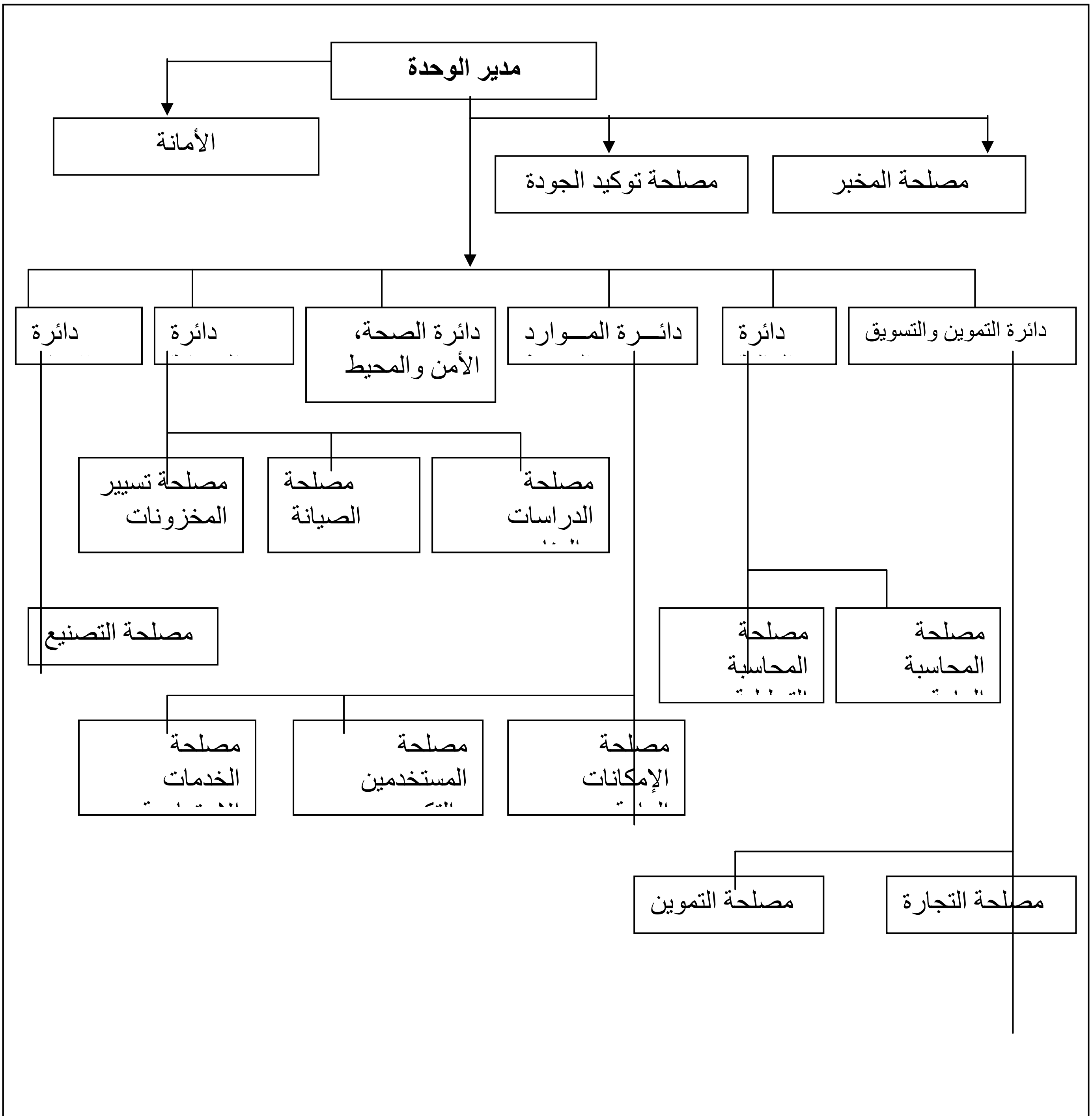
-تزويد قطاع الري بالأنابيب.

-تزويد القطاع الفلاحي بالصفائح.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للوحدة

إن الهيكل الموجود في الوحدة هو نظام يراد به تسهيل عملية توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف المصالح الموجودة في الوحدة، كما يبرز العلاقات الموجودة بين هذه المصالح. ويتكون هذا الهيكل من ستين مصلحة لكل منها فروع خاصة، كما يوضحه الشكل (3-3).

الشكل (3-3) الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر: إدارة الموارد البشرية.

مديرية الو حدة◈

هي الهيئة العليا للوحدة، تضم المدير والكاتب (سكرتير). يعتبر المدير المسؤول الأول مدنيا وجنائيا على تسيير الوحدة وله كل الصلاحيات في اتخاذ القرار. يرأس مجلس التسيير للوحدة ويقوم بالإشراف على الدوائر والتنسيق بينهما، له سلطة تعيين وعزل المستخدمين وعمال التنفيذ في حدود ما يسمح به القانون، يصدر الأوامر والقرارات والتوجيهات في حدود صلاحياته، يمثل الوحدة أمام المديرية العامة، والمؤسسات الخارجية وكذا السلطات المحلية والوطنية.

◈ دائرة الصحة، الأمن والمحيط

يعتبر دور هذه الهيئة هاما جدا لكونها مسؤولة على حماية الإنتاج ووسائله، فنشاطها الأساسي يتمثل في الحماية والحفاظ على الطاقات الإنتاجية سواء أكانت بشرية أو مادية.

أما من الجانب الصحي، فهي تسعى إلى توفير كل الشروط الأمنية والصحية الملائمة حتى يتسنى للعمال ممارسة نشاطهم في ظروف لائقة، وذلك بتوفير وسائل الوقاية سواء أكانت فردية أو جماعية. فهي تمارس نشاطات إعلامية من أجل وقاية العمال من الحوادث الصناعية وتراقب بشدة المراكز الخطيرة المتواجدة بالوحدة حتى يتسنى لها التدخل السريع عند حدوث طارئ. كما تسهر على حماية البيئة والمحيط من التلوث الصناعي وذلك باستخدام طرق ووسائل علمية حديثة تمكنها من مراقبة كل ما يحيط بالوحدة وخاصة القياسات الدورية التي تقوم بها من أجل حساب كثافة انتشار ألياف الأميانت غير المرئية في الجو الداخلي (لأن مادة الأميانت تسبب مرض السرطان).

◈ دائرة الإنتـــاج

تعتبر أهم دائرة بالوحدة، تتكون من مصلحة رئيسة هي مصلحة التصنيع، ومن أهم المهام المسندة لها هي:

1. إعداد برامج الإنتاج ومتابعتها ميدانيا؛
2. دراسة التغيرات التي قد تطرأ على السير العادي لعملية التصنيع وذلك عبر إحصاءات يومية، شهرية أو سنوية؛
3. العمل على تحسين نوعية المنتوج؛
4. السهر على فعالية ومردودية الآلات.

تتكون ورشة التصنيع من خطين رئيسين هما:

- خط صناعة الأنابيب.
- خط صناعة الصفائح.

تسعى مصلحة التسويق إلى جلب المعلومات اللازمة فيما يخص متطلبات الزبائن واحتياجاتهم وتوفير المتوجات حسب المخطط. وتعتمد مصلحة التصنيع على

الإحصاءات التي تتحصل عليها من مصلحة التسويق في إنجاز البرامج السنوية، وتوفير الإمكانات اللازمة لتحقيقها.

◈ دائرة الصيانة

تتكون دائرة الصيانة من ثلاثة مصالح:

1. مصلحة الصيانة؛
2. مصلحة الدراسات و المناهج؛
3. مصلحة تسير المخزونات.

& مصلحة الصيانة

تنحصر مهمتها في تصليح المعدات والتجهيزات الخاصة بالإنتاج والمعدات الميكانيكية والكهربائية والورشات ومعدات النقل، وتعمل هذه المصلحة بالتنسيق التام مع مصلحة الدراسات والمناهج. وتبرمج التدخلات التي ستطرأ على الآلات والمعدات في إطار الصيانة الوقائية.

& مصلحة الدراسات والمناهج

يعمل هذا المكتب بالتنسيق مع مصلحة التموين بحيث يقوم باختيار السلع المناسبة بعد دراسة العينات وتحليلها من كل الجوانب سواء المواصفات التقنية أو الفيزيائية أو حتى الكيميائية وذلك بالاستعانة بالوثائق والمراجع التقنية اللازمة.

وتقوم هذه المصلحة بالأعمال التالية:

1. البحث عن أماكن العطب، معرفة قوته والنظر في كيفية تصليحه؛
2. معاينة الآلات وتعيين طريقة صيانتها؛
3. التعرّف درجة العطل وتخطيط كيفية إصلاحه؛
4. إرشاد مصلحة الصيانة؛
5. اقتراح آلات ومعدات جديدة بهدف تطوير القدرات الإنتاجية؛
6. برمجة الجداول الوقائية من أجل متابعة السير الحسن للآلات؛
7. و ضع البرامج الإستعجالية لتوجيه مصلحة الصيانة؛
8. إعداد ملفات تقنية لكل الآلات تحتوى على:
   a. تفاصيل الأجهزة المكونة لها؛
   b. وثائق وملفات تخص الآلات؛
   c. معلومات تاريخية حول صيانتها (أنواع العطب التي مستها، تاريخ التوقف، تاريخ التصليح، قطع الغيار المستعملة،...).

الفصل الثالث .... دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت

يتم تدخل مصلحة الدراسات والمناهج بعد تلقيها معلومات عن حدوث عطل من طرف المستعمل للآلة؛ فيقوم التقنيون بدراسة درجة العطب، بحيث يتم دراسة أولا أسباب حدوثه، خطورته على الإنتاج والعمال، ثم بعد ذلك إعداد طرق التصليح والوسائل التي يجب استعمالها بما فيها قطع الغيار. تدوّن نتائج الدراسة في وثيقة خاصة تسمى بـ أمر بعمل (***Order de travail***)، وترسل إلى مصلحة الصيانة للتنفيذ، وبعد إتمام العمل يقوم المكلف بالصيانة بإملاء الوثيقة المرسلة إليه بحيث يضع كل المعلومات

المتعلقة بعملية الإصلاح، الوقت المستغرق، قطع الغيار المستعملة، ثمنها، العمال المنفذين للعملية، مكان التدخل، القدرة الإنتاجية الضائعة،... الخ. تحفظ هذه الوثيقة داخل الملف المخصص للآلة المعنية عند مصلحة الدراسات و ذلك لاستغلالها عند الحاجة.

& **مصلحة تسير المخزونات**

يتمثل دورها في تسيير المخزونات بكل أنواعها ماديا وماليا، وتعد هذه المصلحة بمثابة ركيزة أساسية في تسيير مخزونات المؤسسة.

تحتوى هذه المصلحة على ثلاثة فروع:

1. فرع تسير المخزونات؛
2. فرع المخازن؛
3. فرع المواد الأولية.

✸ فرع تسيير المخزونات: من بين مهام هذا الفرع

- متابعة المخزونات من حيث الكمية الموجودة والمستعملة؛
- إعداد طلبات الشراء عند نفاذ المخزون أو عند اللزوم؛
- تحضير عملية الجرد السنوي.

✸ فرع المخازن: يتولى هذا الفرع المهام التالية:

- تخزين البضائع وترتيبيها حسب الخصائص التقنية؛
- ترقيمها حسب جدول الترقيم للإعلام الآلي؛
- متابعة البضائع عبر بطاقات خاصة؛
- إعداد وصول الاستلام والاستهلاك.

✸ فرع المواد الأولية: تتمثل وظيفته فيما يلي:

- استلام المواد الأولية المستوردة "الأميانت" ومراقبتها كما ونوعا؛

- استلام مادة الإسمنت ثم تفريغه في مخططات التخزين؛
- تزويد مصلحة التصنيع بالمواد اللازمة حسب البرنامج اليومي للإنتاج.

يتم تسيير المخزونات حسب إجراءات متفق عليها وتتلخص في أربعة محاور:

- محور التموين؛
- محور الاستلام؛
- محور الاستهلاك؛
- محور الجرد.

تتم عملية **التموين** بتحرير طلب شراء يوجه إلى مصلحة التموين بعد الموافقة عليه من قبل مصلحة الميزانية ثم المدير، وغالبا ما يكون محتوى الطلب موافقا للتقديرات السنوية المخططة وإذا كان عكس ذلك فإن الطلب يسجل ضمن عملية استثنائية تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام بالتقديرات المستقبلية. وفي كل الحالات فإن طلب الشراء يصدر عند انخفاض مستوى مخزون الأمان أو حين ظهور احتياج جديد.

أمـا **الاستلام** فهي عملية بحيث يقوم مسؤول المخزن باستلام البضائع والتحقق من صحة البضائع المطلوبة كما ونوعا، ويمكنه الاستعانة بتقني مصلحة الدراسات من أجل إثبات المواصفات اللازمة خاصة فيما يتعلق بمادة الأميانت المستوردة، فإذا كانت لا تنطبق مع الشروط المطلوبة، ترد المواد المشتراة.

أما **الاستهلاك** فهو عملية خروج البضائع أو المواد والسلع من المستودع من أجل الاستعمال، وتتم هذه العملية بطلب من مصلحة (الإنتاج والتسويق)، ومن أجل السير الحسن للإستهلاكات يجب تعيين المكان المقصود وهدف استعمال المواد المطلوبة.

أما فيما يخص عملية **الجرد** فتقوم بها مرّة كل سنة تحت إشراف مصلحة المحاسبة والمالية. وللقيام بهذه العملية يتم تشكيل أفراد تقوم بحساب كميات البضائع والمواد المتواجدة في مخازن الوحدة. تقارن نتائج الأفراد مع الكميات النظرية وتحسب الفروق في حالة وجودها، تستعمل وحدة الأميانت والإسمنت في حساب وتقييم البضائع طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (***CMUP***).

◈ دائرة الموارد البشرية

تعمل دائرة الموارد البشرية على توفير الجو الملائم للعامل وضبط علاقات العمل. فهي تسهر على التنظيم العام للعمال في إطار قوانين ومراسيم خاصة تحدد واجبات وحقوق كل موظف، والتسيير الإداري للمستخدمين وتكوينهم حسب متطلبات

واحتياجات الوظيفة المنوطة بهم. وتضم دائرة الموارد البشرية المصالح التالية:

- مصلحة المستخدمين والتكوين؛
- مصلحة الإمكانيات العامة؛
- مصلحة الخدمات الاجتماعية.

☙ مصلحة المستخدمين والتكوين

المهام المكلفة بها مصلحة المستخدمين والتكوين يمكن ذكر منها ما يلي:

- تسير العمال ومتابعتهم من حيث الغيابات؛
- تطبيق مختلف القرارات كالترقية والتحويل،...الخ؛
- تسيير الملفات الإدارية للعامل ومستواهم المهني؛
- المتابعة الميدانية والمستمرة لأقدمية كل عامل؛
- تنظيم وتسيير مناصب العمل حسب التقسيم الإداري المصادق عليه؛
- إعداد أجور العمال، وإصدار مختلف الوثائق المتعلقة بها كاليوميات العامة للأجور التي ترسل فيما بعد إلى مصلحة المحاسبة العامة.

أما فيما يتعلق بالتكوين المهني للعمال، فإنها تقوم بإعداد مخطط تكوين للعمال سنوي في إطار التكوين المهني القصير أو طويل المدى داخل المؤسسة أو خارجها، سواء في مراكز أو معاهد التكوين المهني أو خارج الوطن. وتخصص الوحدة 1.5 % من الميزانية السنوية للتكوين المستمر للعمال تطبيقا لقوانين تشريعية، كما أنها تعمل على استقبال المتربصين لمتابعة تربصات حسب مختلف الاختصاصات والأنشطة.

☙ مصلحة الإمكانات العامة

مصلحة تدعم بأعمالها كل هياكل الوحدة تقوم بتوفير الإمكانيات اللازمة حتى يتسنى لمصالح الوحدة القيام بأعمالها في ظروف لائقة، فهي مسؤولة على صيانة المقرات والمكاتب وأعمال الترميم، كما أنها مكلفة بتسيير وسائل النقل المختلفة.

مصلحة الخدمات الاجتماعية

تعتبر هذه المصلحة همزة وصل بين العامل وهيئات الشؤون الاجتماعية، فهي تسهر على تسيير المطعم التعاضدي الاستهلاكي والطب الاجتماعي، كما تسهر باستمرار على صحة العمال وذلك بتنظيم حملات دورية لطب العمل تحت إشراف طبيب الوحدة

◈ دائرة المحاسبة والماليـة

هي وسيلة وأداة لمعرفة العمليات التي تقوم بها كل مصالح الوحدة وكذا التحقق من الصحة المالية في كل وقت، وتحديد سعر المنتجات وذلك بحساب عناصر تكاليف الإنتاج، وتعتبر أيضا المصدر الوحيد لتقدير الضرائب المستحقة.

يقوم بتنشيط هذه الدائرة ثلاثة مصالح:

- مصلحة تسيير الميزانية؛
- مصلحة المحاسبة العامة؛
- مصلحة المحاسبة التحليلية.

☒ مصلحة تسيير الميزانية

من أهم الأدوار المسندة لهذه المصلحة هو إجراء لقاءات عمل مع مختلف مصالح الوحدة، بهدف تحديد ودراسة البرامج المستقبلية المتعلقة بالإنتاج، والتمويل، وبعد ذلك تقوم بتحضير ميزانية السنة المالية المقبلة.

تعد مصلحة تسيير الميزانية وثيقة أساسية في الوحدة فهي تحدد الاحتياجات المتوقعة لكل المصالح ونتائج الوحدة بناءا على ميزانية تقديرية ومعلومات لسنوات سابقة.

إن استخدام الموازنات في تسيير المؤسسة يعد الإطار المنظم والمنسق والمخطط لنشاط المؤسسة، بحيث يسمح لها بالسير المنتظم والمحدد للوسائل والموارد والأهداف في ظل الظروف الراهنة والمتوقعة، لذلك فهي أداة عمل ووقاية من كل الآثار السلبية التي يمكن أن تحدثها المتغيرات مستقبلا، فتعمل المؤسسة على تكييف تلك الموازنات وفقًا للتغيرات الحاصلة. ومن هنا نستنتج أنها أداة تحكم في تسيير المؤسسة في ظل ظروف عدم التأكد، إلا أن الموازنات لا يمكن أن تؤدي دورها بفعالية إلا إذا توفرت عدة شروط:

- شاملة ومفصلة؛

- التنسيق بين كل الموازنات في إطار الأهداف العامة؛

- توضع وتنفذ على أساس المسؤولية؛

- اعتمادها على نظام معلومات فعال (الإنتاج، محاسبة التكاليف، بحوث السوق،...).

- وجود نظام رقابة فعال منسجم مع أداة الموازنة ومرافق لها عند الوضع والتنفيذ

والتقييم (ضمان الاستمرارية).

نظام الرقابة يعد مطلبا أساسيا لنجاح نظام الموازنات، ونجد أن الموازنات تعد جزءا أساسيا من هذا النظام بحيث تستخدم كوسيلة للرقابة من خلال متابعة ومقارنة الأداء الحقيقي وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها واستخدامها بإعداد تقارير الرقابة على الموازنة.

وتجدر الإشارة أن لكل موازنة معطيات تختلف عن معطيات الموازنات الأخرى وإن كانت مترابطة فيما بينها، فهي تتطلب إجراءات رقابية خاصة حتى يمكن القيام بمهمة الرقابة على الموازنات والعمل على تحليل المعلومات المتعلقة بالانحرافات. فنجد مثلا في الموازنة على الإنتاج عادة ما تظهر انحرافات عند تنفيذ برنامج الإنتاج فيتم تحليل تلك الانحرافات إلى :

- انحراف في الكمية، ويتطلب البحث عن أسبابه وتحديد المسؤول عليه (ضياع،تلف، سرقة، عطب في الآلات، نقص في النوعية،...).

- انحراف في السعر نتيجة التغير في السعر (تقلبات أسعار السوق، ارتفاع أعباء أخرى محملة على المواد،...).

وتوجد من الأسباب ما تكون خارجية وداخلية ويمكن أن تكون قابلة للرقابة والتحكم ويمكن أن تكون غير قابلة لذلك.

تعمل المؤسسة على استخدام طريقة الموازنات المرنة التي تمكنها من مقارنة الوضعيات المختلفة لمختلف مستويات النشاط الممكنة وهذا يخضع للطاقة الإنتاجية وسلوك عناصر التكاليف.

الموازنات المرنة تعد وسيلة رقابة لأنها تساهم في ضبط التكاليف في المستوى الذي يسمح لها بالحصول على أكثر ربحية في ظل الظروف العادية.

☒ **مصلحة المحاسبة العامة**

مهمتها القيام بتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها مصالح الوحدة من مشتريات، مبيعات والخدمات المقدمة والمتحصل عليها، والتي تكون مبررة بوثائق محاسبية. وبعدها تسجل المبالغ والبيانات والحسابات المتعلقة بالعملية في وثيقة

خاصة. كما أنها تقوم بمعالجة الاستثمارات ومتابعتها ومعرفة وضعيتها، والقيام بحساب معدل اهتلاكها وإعادة تقييمها. كما تقوم بدراسة وتحليل مردودية الاستثمارات. وتقسم العمليات في الوحدة إلى عدة يوميات:

- مساعدة لبنك المخرجات؛
- مساعدة لصندوق المداخيل؛
- مساعدة لصندوق المخرجات؛

- مساعدة للمشتريات؛
- للمبيعات؛
- مساعدة للتنازلات بين الوحدات؛
- مساعدة للعمليات المختلفة.

وفي كل يومية تسجل العمليات الخاصة بها. وعند نهاية كل شهر توضع في اليومية المساعدة وهذا بالحسابات الموجودة بكل يومية؛ أي بالمبالغ الدائنة ثم تنقل إلى اليومية العامة، كما تقوم بإعداد رقم الأعمال وهذا بحساب مجموع المبيعات بالجملة أو بالتجزئة.

☒ مصلحة المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية كنظام معلومات، تهدف إلى القيام بتحديد تكاليف الإنتاج باستغلال ومعالجة مدخلات متنوعة من البيانات والمعلومات ذات مواصفات محاسبية وتقنية ومعايير مختلفة. وأهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية تتمثل في نظام المحاسبة العامة ونظام المعلومات الإنتاجي وقاعدة البيانات الخاصة بالمحاسبة التحليلية، بالإضافة إلى بعض المعلومات التي تتحصل عليها من جهات داخلية أو خارجية للمؤسسة، ويتم الحصول على تلك البيانات في شكل وثائق ومستندات (وصل الاستلام، بطاقة العمل، بطاقة المخزون، أمر الإنتاج،...). ويتمثل دورها كذلك في الاهتمام بالاستثمارات وتحليل التكاليف وتوزيعها على الفروع الموجودة بالوحدة.

يعتبر نظام معلومات المحاسبة التحليلية حلقة أساسية ذات أبعاد عملية وإستراتيجية داخل نظام معلومات المؤسسة، فهو صمام الأمان للنظام التسييري للمؤسسة على كامل مستويات الإدارة سواء فيما يتعلق بمتابعة العمليات أو إنتاج مختلف المعلومات الضرورية أو إعداد التقارير بناءا على المقارنة والتحاليل اللازمة لاتخاذ القرارات، والعمل على تشكيل نماذج لدراسة مختلف الفرص والقيام بتخطيط وإعداد الموازنات، إذ يشكل مصدرا أساسيا للمعلومات بالنسبة للأنظمة الفرعية الأخرى.

ولقد زادت أهمية نظام معلومات محاسبة التكاليف في وقتنا الراهن، وأصبح وجوده في المؤسسة ضروري، ويرجع هذا لتعقد وتعدد العمليات وصعوبة تحديد

المسؤوليات ومواطن الخلل وأسباب نقص الأداء في إطار النظام العام للإنتاج، ومما يرفع من أهميته كذلك الدقة والسرعة والاقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة؛ نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على عدة تخصصات أخرى واستخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية المعتمدة على التكنولوجيا الحديثة لتقنيات المعلوماتية (التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال) والاتصال وإمكانية استغلال برامج التسيير وقواعد البيانات المترابطة والشبكات الرقمية التي تساعد على تحقيق الرقابة وزيادة فاعلية الأداء. وتعمل المحاسبة التحليلية على تسجيل، تبويب، تحليل، ونشر المعلومات عن النشاط تبعا لجداول وإجراءات تحدد مسبقا، وفعالية المحاسبة التحليلية تتحدد بجودة تلك الجداول والإجراءات وشبكة التحليل المعتمدة، فهي توفر للإدارة المعلومات والبيانات التحليلية والنماذج المناسبة للقيام بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المناسبة، وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها.

◈ دائرة التجـارة

دائرة التجارة لها أهمية بالغة وذات دور كبير في تسيير واستمرار العملية الإنتاجية، لذا فإن الوحدة أعطت اهتمام كبير لهذه الدائرة من خلال تطبيق الشروط الحديثة في تسييرها. وتعمل على جمع الطلبيات وبرمجة مواعيد استحقاقها وبرامج إرضاء الزبون. وتتكون من مصلحتين رئيسيتين:

- مصلحة التموين.
- مصلحة التسويق.

⮱ مصلحة التموين

مصلحة مكلفة بالشراء سواء كان الأمر يتعلق بالمواد الأولية أو قطاع الغيار من داخل الوطن أو خارجه. يتم الشراء على مستوى الوطن بعد تحليل طلب الشراء من مصلحة تسيير المخزونات ويرسل إلى دائرة المالية للتأكد من توفر الغلاف المالي، وبعدها يرسل إلى مديرية الوحدة للموافقة عليه وإمضائه، وأخيرا يرسل إلى مصلحة التموين التي تقوم بدراسة السوق، السعر والنوعية وبعدها تحرر إذن الطلبية الذي يرسل إلى المورد حيث يعاد مع الفاتورة.

وعند استلام البضاعة توضع هذه الوثائق وترسل إلى مصلحة المحاسبة العامة لتسجيلها. أما فيما يخص الشراء من خارج الوطن تستعمل المصلحة نفس الطريقة فيما يتعلق بطلب الشراء حيث تتصل مصلحة المشتريات مع الموردين من الخارج عن طريق النشر في الجرائد أو المراسلة، وعند الاتفاق مع المورد على كل الأمور المتعلقة بعملية الشراء يرسل المورد فاتورة شكلية يوضح من خلالها معلومات حول البضاعة من حيث السعر والكمية والنوعية، وتوجد عدة طرق للشراء أهمها:

- ***CIF***: حيث يتم دفع قيمة البضاعة مع مصاريف النقل والتأمين بالعملة الصعبة.
- ***C&F***: يكون دفع ثمن البضاعة ومصاريف النقل بالعملة الصعبة.

- *FOB*: وهي الطريقة التي تستعملها الوحدة، حيث أن المورد مسؤول على البضاعة من المصنع إلى الميناء، أما المؤسسة تتحمل مصاريف النقل والتأمين بالدينار، وتستعمل هذه الطريقة تفاديا لدفع المصاريف بالعملة الصعبة.

وبعد إدخال السلع إلى المخازن يحرر وصل الاستلام ويقدم إلى مصلحة التموين الذي يجمع كل الوثائق المتعلقة بعملية الشراء ويرسلها إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل.

مصلحة التسويق

تتكون أساسا هذه المصلحة من ثلاثة فروع هامة:

- فرع البرمجة؛
- فرع الفواتير؛
- فرع الإرسال (التوزيع).

فرع البرمجة

يعتبر هذا الفرع همزة وصل بين مختلف الزبائن والوحدة، فهو يقوم باستقبال الزبائن ويعمل على توجيهم وإرشادهم حول كيفية استعمال منتجات الوحدة، واستلام ملفاتهم وينظمها حسب متطلباتهم، ثم يضع مخطط توزيعي حسب إمكانات مصلحة التصنيع.

يتعامل الفرع مع مجموعة من الزبائن نذكر من بينهم مايلي:

- وحدات إنجاز عمومية أو خاصة؛
- موزعين عموميين وخواص؛
- المستثمرين؛
- زبائن التجزئة؛
- الوحدات التجارية.

فعند وصول الزبون إلى الوحدة يتوجه مباشرة إلى فرع البرمجة حيث يعبر هناك عن احتياجاته وطلباته وهذا عن طريق الوثائق التالية:

- وصل الطلبية؛
- الطلبية عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني؛
- المراسلة التجارية؛
- الطلب الشفهي لأجل البيع بالتجزئة.

الوثيقة التي يتقدم بها الزبون يجب أن تحتوى على المعلومات التالية:

- اسم الزبون؛
- البيانات الخاصة بالمنتجات المطلوبة والخصائص والمميزات التقنية؛
- الطلبات الخاصة التي يريدها الزبون في المنتوج؛
- الكميات المطلوبة؛

الفصل الثالث.. دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت

- أسعار المنتوج؛
- رقم وتاريخ صدور رخصة الشراء.

كما يجب أن يحضر إلى جانب الطلبية الوثائق التالية:

- السجل التجاري؛
- رقم تسجيل الضريبة؛
- وصل الطلبية.

وهذا في حالة بيع منتجات المؤسسة بالجملة، أما في حالة البيع بالتجزئة يطلب من الزبون الوثائق التالية:

- تصريح بالبناء.
- كشف كمي.

يقوم الفرع بدراسة كل الطلبيات المقدمـة من طرف الزبون وهذا في حدود مـا يتوفر من المنتوج المطلوب وقدرات الآلات في الإنتاج، فيتفق مع الزبون حول:

- جدول التوزيع؛
- الكمية؛
- مدة التوزيع.

هذا الإتفاق يبلغ للزبون عن طريق:

- فاتورة شكليـة.
- أو مراسلة تجارية.

كل الطلبيات التي تصل للوحدة تسجل من طرف فرع البرمجة بالترتيب وفي حالة عدم إمكانية تلبية رغبة الزبون يتم إعلامه عن طريق:

- إعادة وصل طلبية للزبون.
- المراسلة التجارية.

يتم برمجة الزبون بعد التأكد من شرعيته القانونية والاطلاع على المخزونات والقدرة الإنتاجية للوحدة، فيصنف حسب شروط البيع المطبقة المذكورة أدناه.

شروط البيع

- ✓ البيع لوحدات الشركـة؛
- ✓ البيع بالجملة بسعر خروج المصنع؛

- ✓ البيع بالجملة بسعر مركز البيع؛
- ✓ البيع بالتجزئة.

تطبق على الزبون إحدى شروط التسديد التالية:

- نقدا.
- على الحساب.

إن وصل البرمجة يطبع على ثلاثة نماذج مرقمة ومكتوب عليها التاريخ وممضاة من طرف رئيس الفرع ويكون الوصل صحيح ويسلم في اليوم المحدد.

متابعة الزبون: إن متابعة الزبون من طرف فرع البرمجة لبيع منتوجات الأميانت والإسمنت بالجملة، ورئيس المخزونات لبيع الإسمنت بالتجزئة، وتكون المتابعة عن طريف تكوين ملفات لكل زبون حيث تكون مرقمة تاريخيا؛ أي حسب التواريخ، كما

تكون تحتوي على كل المعلومات التي تخص الزبون وكل الكميات التي أخذها من المنتوج المطلوب.

فرع الفوترة

يعتبر هذا الفرع من أهم الفروع التي يمر بها الزبون حيث يتم في هذا الفرع عملية الدفع، وتختلف هذه العملية باختلاف نوع الزبون. يتم تسيير هذا الفرع من طرف رئيس فرع الفوترة وأمين الصندوق على أساس:

1. نموذج أسعار بالنسبة لمنتجات الأميانت والإسمنت وبعض المنتجات المشتقة للمؤسسة حيث يكون النموذج ممضي من طرف الرئيس المدير العام للشركة؛
2. الأسعار مسطرة من طرف مجموعة مواد الإسمنت ومشتقاته للشرق؛
3. تقسيمات البرمجة تكون ممضاة من طرف رئيس فرع البرمجة.

تتم عملية الفوترة للزبون حسب طريقة الدفع، وتتغير طريقة الدفع باختلاف نوعية الزبون.

طريقة التسديد:

- التسديد بواسطة صك؛
- التسديد بواسطة تسبيق مالي؛
- التسديد النقدي؛
- التسديد عن طريق تحويل بنكي.

فرع الإرسـال

يستلم فرع الإرسال المنتوجات التامة من طرف مصلحة الإنتاج، ويقدم تقرير

حول وضع المنتوجات المخزنة إلى فرع البرمجة حتى يتمكن هذا الأخير بضبط برامج التوزيع. ويتمتع بحرية تسيير المخازن والمستودعات التي تضم المنتجات والحفاظ عليها وتنظيمها وذلك من أجل ضمان توزيع فعال للمنتجات. يقدم للزبون عند شحن البضائع والمنتجات وصل الإرسال وبالتالي تتحول ملكية المنتوج من ملكية الوحدة إلى ملكية الزبون.

يحتوي وصل الإرسال على المعلومات التالية:

- إسم الزبون؛
- البضائع المشحونـة؛
- الكمية المرسلة؛
- رقم وسيلة النقل المستعملة؛
- إسم الناقل؛
- تاريخ الشحن؛
- ختم وإمضاء رئيس فرع الإرسال.

المبحث الثاني: دراسة الطريقة المستخدمة وتطبيق نظام *ABC* بالوحدة

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى طريقة التكاليف الكلية المستخدمة من خلال تحليل بيانات الوحدة المتحصل عليها، وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الوحدة محل الدراسة، من خلال إسقاط الجانب

لكن قبل الشروع في عرض وتحليل البيانات ينبغي التذكير بالصعوبات والعوائق التي واجهت الباحث من أجل الحصول على المعلومات الميدانية، وتتمثل هذه الأخيرة في كيفية تحليل بيانات الطريقة المستخدمة، أو الحصول على بيانات من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

المطلب الأول: دراسة الطريقة المطبقة بالوحدة

تستخدم الوحدة محل الدراسة طريقة التكلفة الكلية في تحديد سعر التكلفة للمنتجات، وسيتم التطرق إلى هذه الطريقة المستخدمة من خلال تحليل بيانات الوحدة، والجدول (3-2) يبين مفاتيح توزيع المصاريف في الوحدة.

الجدول (2-3) توزيع المصاريف في الوحدة

المصدر: دائرة الموارد البشرية.

من خلال الجدول (3-5) لتوزيع المصاريف غير المباشرة الأولي تم ملاحظة أنه

الحساب	البيـــــــــــان	التوزيـــــــــع
60	بضاعة مستهلكة	
602240	استهلاك Joints	توزيع مباشر خط الأنابيب
61	مواد ولوازم مستهلكة	
611211	استهلاك قطع غيار	توزيع مباشر خط الأنابيب
611280	استهلاك مواد صيانة المسخن-four-	توزيع مباشر خط الأنابيب
611378	استهلاك منتجات كيميائية	توزيع مباشر خط الأنابيب
612237	استهلاك خردوات	توزيع مباشر خط الأنابيب
612284	استهلاك طاقة كهربائية للمسخن	توزيع مباشر خط الأنابيب
612376	استهلاك مواد الصحة والأمن	توزع حسب عدد العمال في كل قسم
612382	استهلاكات غازية	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية
612492	استهلاك أقمصة العمل	توزع حسب عدد العمال
612593	استهلاك مواد مكتبية	توزع حسب عدد العمال
612935	استهلاك مواد كيميائية أخرى	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية
614101	استهلاك مازوت وبنزين	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية
614103	استهلاك زيوت	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية وخط الصفائح
617000	استهلاك أدوات صغيرة	توزيع مباشر لقسم الصيانة
62	الخدمات	
621200	كراء ومصاريف التأجير	توزيع مباشر لقسم الصيانة
622000	صيانة و إصلاح	توزع حسب شهادة التصليح
625000	مكافئات الأشخاص	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية
627000	تنقلات واستقبالات	حسب عدد المهمات
62800	خدمات البرق والهاتف	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية
63	مصاريف المستخدمين	
63010	رواتب وأجور	توزع حسب عدد العمال
630100	ساعات إضافية	توزع حسب عدد الساعات الإضافية في القسم
630204	علاوة التدخل	توزع حسب عدد التدخلات
630210	IEP	توزع حسب عدد التدخلات
630213	علاوة الضرر	توزع حسب عدد العمال
630220	IFSP	توزع حسب عدد العمال
630239	تعويضات العمل	توزع حسب عدد العمال
630270	تعويضات عن استعمال سيارة شخصية	توزع حسب استعمال القسم
630290	علاوة النقل	توزع حسب عدد العمال
630291	علاوة السلة	توزع حسب عدد العمال
630300	عطلة مدفوعة الأجر	توزع حسب عدد العمال
632100	الأجر الوحيد	توزع حسب عدد العمال
632101	المنح العائلية	توزع حسب عدد العمال
634000	اشتراكات الضمان الاجتماعي	توزع حسب عدد العمال
63500	اشتراكات أخرى	توزع حسب عدد العمال
64	ضرائب ورسوم	
640010	الدفع الجزافي	توزع حسب عدد العمال
646001	TAP	توزيع مباشر لقسم التوزيع
646000	حقوق التسجيل	توزيع مباشر لقسم التموين
646200	حقوق الطوابع	توزيع مباشر لقسم التموين
65	المصاريف المالية	
655500	عمولات بنكية	توزيع مباشر لقسم المالية
66	مصاريف متنوعة	
669000	مصاريف متنوعة أخرى	توزيع مباشر لقسم الموارد البشرية
68	إهتلاكات و مؤونات	
682000	إهتلاكات و مؤونات	توزع حسب نسبة اهتلاك التجهيزات في القسم
89	مصاريف الشركة الأم	توزع حسب عدد العمال

هناك مصاريف مباشرة تم تصنيفها ضمن المصاريف غير المباشرة (أي في جدول المصاريف غير المباشرة)، منها حساب 602240 (استهلاك *Joints*) الذي من المفروض أنه يصنف ضمن المصاريف المباشرة؛ كونه يمكن تحميله مباشرة على منتوج

الأنابيب، كذلك بالنسبة للأجور تم تصنيفها ضمن المصاريف المباشرة، رغم وجود عدد كبير من العمال في ورشات الإنتاج، وبالتالي يساهم بشكل مباشر في العملية الإنتاجية، بالإضافة إلى ذلك اعتبار قسم أو مصلحة التموين قسم ثانوي، وهذا راجع حسب نظرهم أن مادة الأميانت تستورد مرة واحدة كل خمس سنوات، لكن مادة الإسمنت تستخدمها الوحدة بشكل كبير في العملية الإنتاجية وتتحصل عليها محليا، ويتم بيعها في أكياس معلبة وغير معلبة، فالأجدر أن يكون قسم رئيسي. أما بالنسبة لتوزيع المصاريف على الأقسام، فهو توزيع غير مبني على معايير علمية بل قائم على معيار الحكمية، كل هذا من بين عيوب نظم التكاليف التقليدية.

وفيما يلي سيتم توضيح كيفية حساب تكلفة الإنتاج وسعر تكلفة المنتوجين الأنابيب والصفائح حسب طريقة التكلفة الكلية المطبقة في وحدة الأميانت والإسمنت.

المواد المباشرة: - الأميانت؛
- الإسمنت؛
- الماء.

وهي تحمل مباشرة على تكلفة المنتوجين (الأنابيب، الصفائح)، بحيث أن استهلاك المنتوجين من خليط أو مزيج الأميانت والإسمنت هو كما يلي:

- الأنابيب: ← 16% أميانت ***G3, G4, G5.***
← 84% إسمنت.

- الصفائح: ← 12% أميانت ***G4, G5, G6.***
← 88% إسمنت.

وتكون تكلفة المزيج من الأميانت والإسمنت والماء الإجمالية: 22540889,58 دج**.**

22540889,58 دج: ← 15778622,86 دج للأنابيب**.**
← 6762266,72 دج للصفائح**.**

علما أن هذه المصاريف المباشرة تم استخراجها من جدول المصاريف غير المباشرة. فحسب الطريقة المستخدمة في الوحدة فإن جدول توزيع المصاريف غير المباشرة يضم المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، ثم عند حساب تكلفة الإنتاج يتم فصل المصاريف المباشرة من جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

الجدول (3-9) تحديد تكلفة إنتاج الكغ الواحد من المنتوجين الأنابيب والصفائح[210]

[210] يتم احتساب التكلفة لكلا المنتوجين بالكلغ لأن الوحدة تنتج أحجام مختلفة من الأنابيب والصفائح، وبالتالي يصعب تحديد تكلفة كل حجم.

البيـــــان	المبلـــــغ	خط أنابيب	خط صفائح
تكلفـــــة الإنتــــاج	39723331,79	26043144.29	13680187,5

البيـــــــــان	المبلـــغ الإجمالي	خط أنابيب	خط صفائح
المـــــواد المباشـــــرة (الأميانت والإسمنت)	22540889,08	15778622,36	6762266,72
المواد غير المباشرة	13394130,36	8616106,01	4778024,35
مخزون أول مدة (+)	14894887,49	12412007,25	2482880,24
مخزون آخر مدة (-)	11106575,13	10763591,33	342983,81
تكلفـــــة الإنتــــاج	39723331,79	26043144.29	13680187,5
عـدد الوحـدات المنتجـة (كغ)	2059192,98	596714,18	1462478,80
تكلفــــة إنتـــاج الكـــــغ الواحد	19,29	43,65	9,35

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات

الجدول (3-10) تحديد سعر التكلفة للمنتوجين

مصاريف التوزيع	1798033,58	828472,85	565617,54
سعر التكلفة للمنتوجين	41521365,37	26871616,85	14245805,04
عـدد الوحـدات المنتجـة (كغ)	2059192,98	596714,18	1462478,80
ســــعر تكلفـــــة الكـــــغ المنتــج	20,16	45,03	9,74

المطلب الثاني: تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الوحدة محل الدراسة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات

انطلاقا من تقسيم الوحدة إلى أقسام ثانوية وأقسام رئيسة فإنه من أجل تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط *ABC* فلابد من تقسيم هذه الأقسام (الثانوية والرئيسة)؛ بمعنى تقسيم كل قسم سواء ثانوي أو رئيسي إلى أنشطة رئيسة، وتم اختيار الأنشطة الرئيسة؛ باعتبار أنه من الصعب إحصاء كل أنشطة الوحدة وكذلك الطريقة أو الكيفية التي يتم توزيع الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة، وحتى من جانب المسؤولون لا يمكنهم إرشادنا أو توجيهنا إلى طريقة التقسيم، بالإضافة إلى ذلك أن عدد كبير من الأنشطة يعقد من عملية حساب التكلفة بسبب تعدد مسببات التكلفة. لذا تم استشارة مسؤولي مراكز الأقسام الثانوية والرئيسة حول عملية تحديد الأنشطة الرئيسة في كل قسم، حتى تكون هناك دراسة مبنية على أسس. وفيما يلي مراحل تطبيق النظام التكلفة على أساس النشاط في الوحدة محل الدراسة:

1-المرحلة الأولى: تحديد أنشطة الوحدة

كما تم الإشارة إليه أنه من أجل تحديد الأنشطة لابد من تقسيم مراكز تحليل الوحدة (الأقسام
الثانوية والأقسام الرئيسة) إلى أنشطة رئيسة، وهذا التقسيم يوضحه الجدول (3-11) على النحو التالي.

الجدول (3-11) تحديد أنشطة الوحدة

المراكز	الموارد البشرية	المالية	الصيانة	التموين	خط إنتاج الأنابيب	خط إنتاج الصفائح	المبيعات
الأنشطة	1-إدارة المستخدمين	2-الدفعات والتحصيلات المالية 3-محاسبة المشتريات 4-محاسبة المبيعات	5-الصيانة	6-إدارة المواد 7-إدارة قطع الغيار	8-إصدار أمر إنتاج	9-إصدار أمر إنتاج	10-إدارة المبيعات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على

وتجدر الإشارة إلى أنه حسب مبدأ نظام التكلفة على أساس النشاط فإنه ينظر للتكلفة ومسببها من النشاط وليس من مراكز التحليل كما هي في نظم التكاليف التقليدية، لذا تم اعتماد هذا التقسيم، وتقسيم الأقسام الثانوية والرئيسة إلى عشرة أنشطة رئيسة.

2-المرحلة الثانية: تحديد العلاقات السببية بين الأنشطة والمنتجات

في هذه المرحلة يتم تحديد العلاقة السببية بين النشاط والمنتوج؛ ومعرفة لماذا تم أداء هذا النشاط، أو بمعنى آخر تحديد مسببات النشاط حتى يمكن تحميل مصاريف الأنشطة على المنتوجين (الصفائح والأنابيب) كما يوضحه الجدول (3-12).

الجدول (3-12) العلاقات السببية بين الأنشطة والمنتجات

رقم النشاط	النشاط	مسبب النشاط
1	إدارة المستخدمين	عدد المستخدمين
2	الدفعات والتحصيلات المالية	عدد طلبيات الموردين والزبائن
3	محاسبة المشتريات	عدد طلبيات الموردين
4	محاسبة المبيعات	عدد طلبيات الزبائن
5	الصيانة	عدد التدخلات والصيانة الوقائية
6	إدارة المواد	عدد الطلبيات
7	إدارة قطع الغيار	عدد الطلبيات
8	إصدار أمر إنتاج" أنابيب"	كغ منتج
9	إصدار أمر إنتاج " صفائح"	كغ منتج
10	المبيعات	عدد طلبيات الزبائن

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات

من خلال بيانات هذا الجدول (3-12) يمكن ملاحظة أن هناك العديد من الأنشطة التي لها مسببات نشاط مشتركة، مثل عدد الطلبيات، كغ منتج.

وللإشارة أن اختيار مسببات الأنشطة كان من خلال محاولة إعطاء نظرة عامة حول عمل نظام التكلفة على أساس النشاط ***ABC*** لرؤساء الأقسام، حتى يمكنهم إعطاؤنا سبب مقنع لحدوث النشاط، باعتبارهم أنهم ليست لهم أية فكرة حول عمل النظام.

3-المرحلة الثالثة: تجميع الأنشطة

يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة التي لها مسبب نشاط مشترك في مركز نشاط أو حوض تكلفة في ما يسمى بمصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها كما هو موضح في الجدول (3-13).

الجدول (3-13) تجميع الأنشطة

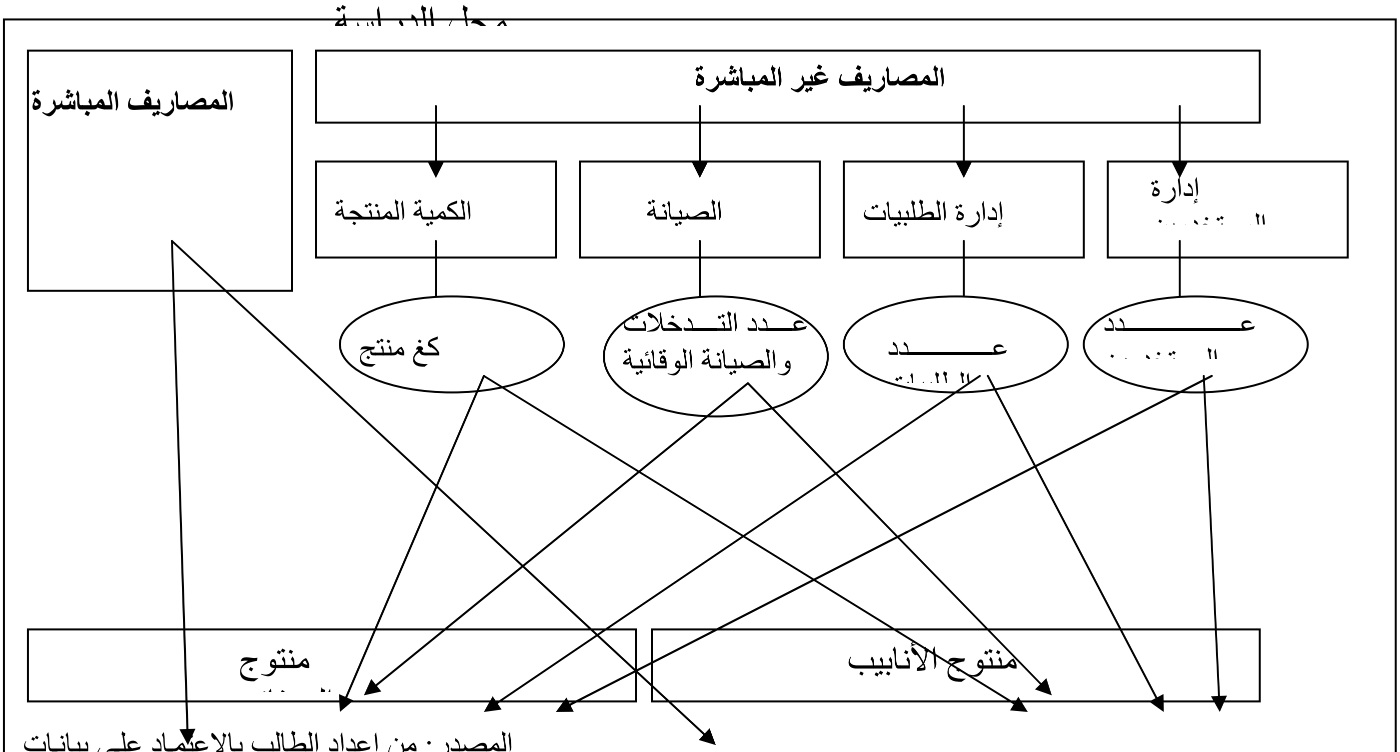
مسببات الأنشطة	الأنشطة									
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10
عدد المستخدمين	×									
عدد الطلبيات		×	×	×		×	×			×
عدد التدخلات والصيانة الوقائية					×					
كغ منتج								×	×	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات

عند قراءة الجدول (3-13) أو كما يسمى بمصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها نجد أن المسبب عدد الطلبيات يمثل مسبب لستة أنشطة (نشاط 2، نشاط 3، نشاط 4، نشاط 6، نشاط 7، نشاط 10)، والمسبب كغ منتج مسبب لنشاطين (نشاط 8، نشاط 9)، أما عدد المستخدمين فهو مسبب لنشاط واحد (نشاط 1)، وكذلك بالنسبة للمسبب عدد التدخلات والصيانة الوقائية (النشاط 5).

بعد التطرق لهذه المراحل يمكن عرض هيكل مقترح لنظام التكلفة على أساس النشاط الجديد للوحدة، كما يوضحه الشكل (3-4).

الشكل (3-4) نظام التكلفة على أساس النشاط المقترح بالوحدة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الوحدة

تكلفة المنتوجين الأنابيب والصفائح من خلال تحديد استهلاكات كل نشاط من الموارد، علما أن هذا التقسيم الآتي للموارد تم الحصول عليه من دائرة المالية، كما يوضحه الجدول (3-14).

الجدول (3-14) تحديد استهلاكات كل نشاط من الموارد

الأقسام / الأنشطة	الموارد البشرية	المالية	الصيانة	التموين	خط إنتاج الأنابيب	خط إنتاج الصفائح	المبيعات
1-إدارة المستخدمين	3076603.08						

486297.71

194519.08

2-الدفعات والتحصيلات المالية 3-محاسبة المشتريات 4-محاسبة المبيعات 5-الصيانة 6-إدارة المواد 7-إدارة قطع الغيار 8-إصدار أمر إنتاج "أنابيب" 9-إصدار أمر إنتاج "صفائح" 10-المبيعات							
المجمــوع	3076603.08	972595.42	1997351.9	462298.53	5322031.34	2291277.83	6145465.92

المصـدر: مـن إعـداد الطالـب بالاعتمـاد علـى

بعد تحديد استهلاكات كل نشاط من الموارد تـأتي عملية جمع الأنشطة التـي لهـا مسبب تكلفـة واحد أو مشترك تحت مـا يسمى بمراكـز الأنشطة أو أحـواض التكلفـة، كمـا هـو موضح في الجدول (15-3).

الجدول (15-3) تجميع الأنشطة

الأنشطة	مراكـــز التجميـــــــــع			
	إدارة المستخدمين	إدارة الطلبيات	الصيانة	كمية منتجة/كغ
1- إدارة المستخدمين	3076603.08			
2- التحصيلات والدفعات المالية.		486297.71		
3- محاسبة المشتريات.		194519.084		
4- محاسبة المبيعات		291778.63		

1997351.9

5- الصيانة 6- إدارة المواد 7- إدارة قطع الغيار 8- إصدار أمر إنتاج "أنابيب" 9- إصدار أمر إنتاج "صفائح" 10- المبيعات				
المجمـــــــوع	3076603.08	7580359.87	1997351.9	7613309.17

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

بعد تحديد مراكز الأنشطة أو أحواض التكلفة تأتي عملية حساب تكلفة مسبب مركز النشاط؛ ويتم الحصول عليه بقسمة مجموع استهلاكات مركز النشاط على عدد المسببات، كما هو موضح في الجدول (3-16).

مراكز / العناصر	إدارة المستخدمين	إدارة الطلبيات	الصيانة	كمية منتجة/كغ
الموارد	3076603.08	7580359.87	1997351.9	7613309.17
نوع المسبب	عدد المستخدمين	عدد الطلبيات	عدد التدخلات والصيانة الوقائية	كغ منتج
عدد لمسببات	380	250	56	2059192.98
تكلفة مسبب المركز	8096.33	30321.44	35667	3.7

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المؤسسة

بعد تحديد تكلفة مسبب مركز النشاط تأتي عملية حساب سعر تكلفة المنتوجين، ولكن قبل الشروع في حساب سعر التكلفة نشير إلى أن عدد مسببات التكلفة تقسم على النحو التالي، وهذا وفقا لما تحصلنا عليه من معلومات من كل مصلحة:

- عدد المستخدمين يتوزع على النحو التالي:

201: عامل بالنسبة لخط إنتاج الأنابيب، وهو أكبر عدد من المستخدمين تضمه عملية إنتاج الأنابيب؛

137: عامل بالنسبة لخط إنتاج الصفائح؛

42: عامل بالنسبة لمصلحة التوزيع (المبيعات).

- عدد الطلبيات يتوزع كذلك على النحو الآتي:

70: طلبية بالنسبة لخط الأنابيب؛

20: طلبية بالنسبة لخط إنتاج الصفائح؛

160: طلبية بالنسبة لمبيعات الإسمنت (أكياس وفي غير أكياس ***Vrac***)

وتجدر الإشارة إلى أن الوحدة بالإضافة إلى إنتاج وبيع الأنابيب والصفائح فهي تبيع كذلك الإسمنت المعلب؛ أي في أكياس والإسمنت غير المعلب ***Ciment Vrac***، وبالتالي فتكاليف ***160*** طلبية تحمل على مبيعات الإسمنت المعلب والإسمنت غير المعلب، وليس على إنتاج الأنابيب والصفائح.

- عدد التدخلات والصيانة الوقائية تتوزع على النحو التالي:

40: بالنسبة لإنتاج الأنابيب؛

16: بالنسبة لإنتاج الصفائح.

- أما الكمية المنتجة فهي تتوزع على النحو الآتي:

596714.18 كغ : بالنسبة لإنتاج الأنابيب؛

1462478.8كغ: بالنسبة لإنتاج الصفائح.

الجدول (3-17) تحديد سعر تكلفة الكغ الواحد من منتوج الأنابيب والصفائح حسب نظام التكلفة على
أساس النشاط ***ABC***

البيـــان	الأنابيـــــب	الصفائـــح	المجمــوع
المصــاريف المباشـرة: (أميانت+إسمنت+ماء)	15778622.36	6762266.72	22540889,08
المصــــاريف غيــــر المباشرة:			
-مركـــــز نشــــاط المستخدمين:	8096.33 × 201= 1627361.5	8096.33 ×137= 1109196.633	2736558,133
-مركـــــز نشــــاط الطلبيات:	30321.44 × 70=2122500.8	30321.44× 20=606428.8	2728929.6
-مركز الصيانة:	35667 ×40=1426680	35667 × 16=570672	1997352
-مركـز نشــاط الكميــة المنتجة:	596714.18×3.7=2206189.309	1462478.8×3.7 = 5407119.86	7613309.169
المجمــوع	23161353.97	14455684.01	37617037,98
+ مخزون بداية المدة	12412007.25	2482880.24	14894887.49
- مخزون آخر مدة	(10763591.33)	(342983.81)	(11106575,14)
سعر التكلفة	24809769.89	16595580.44	41405350,33
عدد الوحدات المنتجة (بالكغ)	596714.18	1462478.8	2059192,98
سعر تكلفة الكغ الواحد	41.57	11.34	20.1

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات

وبإجراء عملية مقارنة بين نتائج النظام التقليدي ونتائج نظام التكلفة على أساس النشاط ***ABC***، كما يلخصه الجدول (3-18).

الجدول (3-18) المقارنة بين نظام ***ABC*** والنظام التقليدي في الوحدة

	سعر التكلفة حسب النظام التقليدي	سعر التكلفة حسب نظام ABC	انحراف % على النظام التقليدي
منتوج الأنابيب	45.03	41.57	% -7.7
منتوج الصفائح	9.74	11.34	% 16.4
سعر التكلفة الإجمالي	21.6	21.1	% -2.3

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الوحدة

من خلال تحليل بيانات هذا الجدول فمنطقيا أن نظام التكلفة أساس النشاط أكثر فعالية من طريقة التكلفة الكلية المتبعة في الوحدة في توزيع التكاليف غير المباشرة؛ بمعنى أن تطبيق نظام ***ABC*** في الوحدة محل الدراسة أدى إلى الحصول على نتائج تتمثل في سعر تكلفة أقل من ذلك المحسوب بطريقة التكلفة الكلية؛ أي انخفاض من 21.6 دج إلى 21.1 دج، أو ما يعادل 2.3 % وهذا عند تحليل سعر التكلفة من الناحية الإجمالية، أما عند تحليل كل منتوج على حدة فنجد أن تطبيق نظام **ABC** أدى إلى تحقيق انخفاض في سعر تكلفة منتوج الأنابيب من 45.03 إلى 41.57 دج؛ أي انخفاض بـ 3.46دج أو بمعنى آخر تحقيق انخفاض نسبي يقدر بـ 7.7 % وهو انخفاض مهم، وهذا يعني تحقيق انحراف موجب، وبالتالي فإن نظام التكلفة على أساس النشاط بين أنه يتم تحميل تكاليف إضافية على منتوج الأنابيب في ظل نظام التكلفة التقليدي (طريقة التكلفة الكلية) فمن المفروض ألا تحمل عليه، وعليه فإن نظام ***ABC*** أدى إلى تحسين في مردودية منتوج الأنابيب من خلال الاستغلال الأمثل للموارد، بالمقابل فإن منتوج الصفائح حقق انحراف سلبي؛ بمعنى زيادة في سعر التكلفة عند تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مقارنة بنظام التكلفة التقليدي من 9.74 دج إلى 11.34 دج؛ أي ارتفاع يقدر بـ 1.6 دج أو بمعنى آخر تحقيق انحراف نسبي يقدر بـ 16.4 %، وهذا الانخفاض يمكن تحليله أو إرجاعه إما أنه تم تحميل تكاليف الأجدر أن تحمل على منتوج الأنابيب، أو تم تحميل تكاليف الأولى أن تحمل على مبيعات الإسمنت المعلب وغير المعلب.

وللعلم أن الدراسة تمت في ظل وجود الإنتاج قيد الإنجاز أو غير التام بالنسبة للمنتجين الأنابيب والصفائح والمقيم بطريقة التكلفة الكلية، وبالتالي لو كانت هناك بيانات مفصلة حول كيفية حساب تكلفته أو كانت هناك إمكانية لفصله وحساب تكلفة المنتوجين دون أخذ تكلفة المنتوجين غير التامين لكانت ممكن أن تكون نتائج أفضل وأكثر دقة مقارنة بالطريقة التقليدية المستخدمة في الوحدة. ومما لاشك فيه أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي إلى تحسين مردودية الوحدة من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها بتطبيق الكفاءة والفعالية في التسيير، حيث أثبتت الدراسات أن نظام ***ABC*** أداة فعالة في رقابة التسيير.

خلاصة الفصل

بعد عرضنا لهذا الفصل يمكننا القول أنه تمت محاولة إسقاط الجانب النظري على مؤسسة اقتصادية عمومية، وذلك من خلال تحليل نظام التكلفة المطبق بالوحدة ومحاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

وكنتيجة لهذا البحث تم استخلاص أنه هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة الكلية على أساس النشاط بالوحدة، رغم عدم وجود بها تكنولوجيا عالية مستخدمة (كون أن من بين الأسباب التي أدت إلى اللجوء إلى النظام التكلفة الجديد ***ABC*** هي التكنولوجيا والتي غيرت من أسس تصنيف التكاليف)، وذلك من خلال تحليل أنشطة الوحدة ومتابعة أنشطتها بدقة، مما يساعدها على عملية تحسين الرقابة ومن ثم تحسين أدائها، إلا أنه كون أن الوحدة لا تتوفر بها كفاءات تساعد على عملية إنجاح النظام وتكييفه مع البيئة الداخلية للوحدة، وبالتالي فنجاح النظام مرهون بتوفر بعض الشروط والتي يمكن القول أنها ضرورية لفعاليته، وهذا ما سيتم عرضه بصفة مفصلة في إطار خاتمة البحث النهائية.

الخاتمة

الخاتمة

تناول البحث موضوع أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة كمفهوم إداري حديث يساعد المؤسسة على إيجاد مزايا تنافسية في ظل التحولات الاقتصادية الحديثة، وخاصة وأن موضوع الرقابة والتحكم في التكاليف ودور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين الأداء من المواضيع التي نالت اهتمام الكثير من الكتاب والباحثين في مجال الإدارة. وخلصت الدراسة إلى أن هناك ارتباط كبير بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتحسين مردودية المؤسسة؛ بمعنى أن تطبيق نظام *ABC* من شأنه أن يحسن من مردودية المؤسسة، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد ومن ثم تحسين أداء المؤسسة، إلا أن نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط يعتمد وإلى حد كبير على تغيير الثقافة السائدة في الوحدة والعمل نحو ثقافة تتلاءم وتتكيف مع مبادئ وأسس نظام التكلفة الجديد، وذلك من خلال وضع برامج تكوينية وإسناد المصالح الرئيسة بالوحدة إلى إطارات ذات كفاءات عليا، وليست لأفراد ليست لهم كفاءات.

أولا: نتائج البحث

بعد دراسة هذا الموضوع من الناحية النظرية ومحاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بوحدة الأميانت والإسمنت تم الوصول إلى النتائج التالية:

- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من تحسين مردوديتها، وهذا من خلال تتبع استهلاكات الموارد من طرف الأنشطة بأكثر دقة، وقد بينت الدراسة أن تطبيق نظام *ABC* ساهم في تخفيض سعر التكلفة الإجمالي مقارنة بالنظام التقليدي المطبق؛
- رغم وجود طريقة لحساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة، إلا أنه ما يعاب عليه أن الإدارة تستخدم معايير حكمية في توزيع الموارد المستهلكة على كل من مراكز التحليل (الثانوية والرئيسة)؛ بمعنى أنه لا توجد هناك دقة في تتبع الموارد المستهلكة، وعليه يمكن الحكم بعدم وجود دقة كبيرة في حساب سعر التكلفة؛

- إسناد بعض المصالح الحساسة بالمؤسسة لأفراد ليست لهم أية صلة بالمصلحة، ومنها مصلحة المالية المسندة لأفراد لا يعرفون أدنى مبادئ المحاسبة التحليلية ناهيك عن محاسبة التسيير الحديثة، وهذا راجع حسب المعلومات التي تحصلنا عليها أن الوحدة لم تقم بعملية التوظيف منذ فترة وتقوم باستخدام الأفراد المتاحين بالإدارة في شتى المصالح إن اقتضى ذلك؛ بمعنى محاولة تغطية الوظائف الشاغرة بما هو متاح عندها من أفراد، وهذه السياسة متبعة من طرف الإدارة العليا بالمؤسسة؛

الخاتمة

- يتم حساب التكاليف بالمؤسسة باستخدام برنامج (***Logiciel***) وكذلك بالنسبة للمحاسبة العامة، ونظرا لعدم وجود أفراد تملك كفاءات عليا أدى إلى عدم وجود مرونة في حساب التكلفة والتكيف مع الحالات الاستثنائية؛
- عدم وجود ثقافة تغيير أو ثقافة تنظيمية لدى الأفراد المكونين للوحدة، وبالتالي نجاح نظام التكلفة على أساس النشاط مرهون بوجود إدارة عليا كفأة تعمل على تغيير أو إيجاد ثقافة تتأقلم وتتلاءم ومبادئ التسيير الحديثة، وذلك من خلال إجراءات التغيير المتعارف عليها، وهذا ما يدفعهم إلى استخدام معلومات نظام ***ABC*** في ترشيد قراراتهم؛
- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط من شأنه أن يحدد مسؤولية كل فرد على مستوى الوحدة، من خلال تحديد الموارد المستهلكة من كل نشاط، فهو أسلوب لتتبع التكاليف بأكثر الدقة؛
- ما تم ملاحظته على مستوى طريقة حساب التكلفة أنه يتم إدماج في جدول التكاليف غير المباشرة مجموع المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، وهذا شيء مخالف لمبادئ طريقة التكلفة الكلية المعروفة؛ والتي من خلالها يتم الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة ومعالجة المصاريف غير المباشرة في جدول خاص كما تم الإشارة إليه في الفصل الأول؛
- اعتبار العديد من المصاريف والتي هي مصاريف مباشرة، إلا أنها تصنف في جدول توزيع المصاريف غير المباشرة على أنها مصاريف غير مباشرة، وخاصة منها مصاريف المستخدمين؛ بمعنى أنه أكثر من 200 عامل بورشتي الإنتاج مصاريفها تصنف على أنها مصاريف غير مباشرة، وهذا الخلل من شأنه أن يؤدي إلى الحصول على تكلفة إنتاج وسعر تكلفة مشوهتين، مما يؤثر على الدراسة ونتائجها. فكان من الأولى أن إدارة الوحدة أن تسهل عملية تتبع التكاليف، باعتبار أن المصاريف المباشرة سميت مباشرة لسهولة تتبعها، إلا أن المؤسسة تعتبرها مصاريف غير مباشرة، وهذا يرجع إلى عدم اهتمام بعض المسؤولين أو اللامبالاة وعدم المعرفة والعلم بمبادئ الطريقة بالنسبة للبعض الآخر، وكذلك وجود برنامج (***Logiciel***) لحساب التكاليف

سهل عليهم الحسابات، ومن ثم دون تحليل ومعرفة الأسباب لحدوث التكاليف؛

- نقص أو غياب اتصال مباشر بين الإدارة العليا والمستخدمين داخل الوحدة، وبالتالي عدم إشراكهم في اتخاذ القرار، حتى من خلال تحديد ساعات العمل، عدد توقفات الآلة، كمية منتجة، كمية مستهلكة، مما يؤثر سلبا على فعالية استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط؛
- عدم معرفة مسؤولي الوحدة بنظام التكلفة على أساس النشاط؛
- اعتماد المؤسسة في توزيع الموارد المستهلكة على مختلف مراكز التحليل على معايير ماضية، بالرغم من وجود عدد كبير من العمال تم إحالتهم للتقاعد، وكذلك تغير الكميات المنتجة والمباعة، وبالتالي لم تعد هذه المعايير صالحة لتوزيع الموارد على المراكز؛
- ما يعاب على معظم مؤسساتنا وخاصة المؤسسة محل الدراسة أنها تعتمد في عملية إنتاجها على مادة أولية مستورة من الخارج، وهي مادة الأميانت، مما يؤثر على سعر تكلفة المنتوجين بالارتفاع، من خلال مصاريف النقل والتأمين، وعليه من الصعب التحكم في تكاليف الإنتاج نظرا لهذا السبب الذي يعتبر من بين أهم الأسباب التي أدت بمؤسساتنا إلى عدم التحكم في التكاليف.

ثانيا: اقتراحات الدراسة

انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلولا لبعض المشاكل التي تعاني منها الوحدة محل الدراسة:

- إعادة النظر في النظام الحالي لحساب التكلفة، وذلك من خلال إعادة توزيع الموارد على مختلف مراكز التحليل وإتباع مبادئ طريقة التكلفة الكلية؛
- تنمية شعور ولاء الأفراد العاملين بالوحدة والالتزام بما يساعد تقوية روح التعاون الجماعي، وتشجيع كل ما هو إيجابي؛
- القيام ببرامج تكوينية وتدريبية دائمة للعاملين تمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة ورفع كفاءة وفعالية أدائهم؛
- بناء نظام معلومات يسهل من عملية الاتصال بين المصالح ويرفع من كفاءة العمل الإداري؛
- التوظيف على أساس الكفاءات وتطبيق مبدأ الرجل المناسب في المكان المناسب؛
- الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة، من خلال الاعتماد على مبدأ الكفاءة في توزيع الموارد وتطبيق مبدأ المتابعة والرقابة؛
- التقليل من التعقيدات والبيروقراطية وتشجيع المبادرات الخلاقة؛

- إبعاد كل العوامل التي تؤدي إلى إحباط عزيمة الأفراد العاملين؛
- توفير المناخ الملائم للعمل ومن ثم العمل بمبدأ محاسبة المسؤولية ورقابة الأهداف؛
- إعادة النظر في طبيعة الهيكل التنظيمي، من خلال تقليص عدد المستويات الإدارية وتبني الهياكل الحديثة؛
- الاعتماد على أنظمة إدارة الإنتاج الحديثة والتي من شأنها أن تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد؛
- ضرورة اعتماد الأساليب القيادية الحديثة، من خلال إشراك الأفراد في عملية تحديد الأهداف وصنع القرار؛
- تشجيع وتنمية العلاقات ذات المنفعة المتبادلة مع الموردين والعملاء ومعاملتهم كشركاء في العمل والإنتاج، وهذا هو التوجه الحديث في الإدارة من أجل تحقيق ميزة تنافسية؛
- الاعتماد على نظم تقييم الأداء الحديثة، من أجل تحسين الأداء وإتباع نظام الحوافز؛
- زرع وتشجيع العمل الجماعي وتشجيع روح العمل كفريق واحد كامل ومتكامل؛
- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يتطلب وضع برامج تكوينية، ابتداءا من الإدارة العليا إلى غاية العاملين، حتى نضمن نجاحه وفعاليته، وذلك من خلال التعريف بالنظام، مزاياه، كيفية استخدامه،...؛
- التخلص من ثقافة الإقصاء، التهميش، المحسوبية، اللامساواة،... وبعث روح وانطلاقة جديدة قائمة على مبدأ الكفاءة؛
- تشجيع وتحفيز الأفراد على استخدام معلومات نظام *ABC* في اتخاذ القرارات؛
- ينبغي تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرار؛
- ضرورة اعتماد نظام التكلفة على أساس النشاط كأسلوب للمساعدة على اتخاذ القرار ودعم القدرة التنافسية؛
- أهمية قيام المؤسسة بتخفيض تكاليف الإنتاج، وذلك بإعادة النظر في عملية التصميم وتحسين إجراءات الإنتاج، أو استبدال معدات الإنتاج بأخرى متطورة؛
- اقتراح برنامج يمكن من خلاله تبني وتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط كآلية في العملية الإدارية، بحيث يمكن لهذا البرنامج أن يساعد في نجاح وتطوير المؤسسة والمنتوج، وهذا يعتمد بدرجة كبيرة على تغيير الثقافة التنظيمية السائدة والتدرج نحو ثقافة تتلاءم وتتكيف ومبادئ النظام الجديد.

الخاتمة

ثالثا: آفاق الدراسة

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، خاصة وأن موضوع إدارة التكلفة بصفة عامة أضحى اهتمام الكثير من الدارسين، لما له من أثر كبير على استمرارية المؤسسة وبقائها في خضم هذه المنافسة الحادة، وعليه يمكن أن تكون آفاقا أو تساؤلات لدراسات مستقبلية تكون أكثر إحاطة ومعالجة لها، ونذكر من هذه المواضيع:

-مدى فعالية نظم التكاليف الحديثة في تحسين الأداء في مؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

-دور نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين إدارة الجودة الشاملة؛

-نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرفع من كفاءة العمل الإداري؛

-إدارة التكلفة من منظور إستراتيجي كمنهج متكامل لتحقيق ميزة تنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

-نظام التكلفة على أساس النشاط وإدارة الأنشطة ودورها في عملية الرقابة وتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

-تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأنظمة الإنتاج الحديثة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

-نظام التكلفة على أساس النشاط وترشيد القرارات الإستراتجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

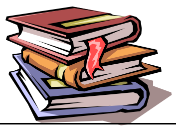
-تأثير الثقافة التنظيمية على تصميم نظم التكاليف المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

-تطوير أنظمة التكاليف الحالية للمساهمة في ترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وفي نهاية المطاف يأمل الباحث أن يكون قد تمكن من تحقيق الأهداف التي يصبو البحث إلى تحقيقها، وإن تم لي ذلك فبفضل الله ومنته، وإن لم يتم فمن نفسي ومن الشيطان، والحمد لله أولا وآخرا، والله الموفق والهادي إلى سواء السبيل.

.... **المراجع المستعملة**...

المراجع المستعملة



قائمة المراجع المستعملة

• الكتب باللغة العربية

1. ستيفن أ موسكوف ومارك ج سيمكن، ترجمة كمال الدين سعيد، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات** –مفاهيم وتطبيقات-، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002؛
2. أحمد علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية** –الإطار الفكري والنظم التطبيقية-، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ج م ع، 2003-2004؛
3. عبد الناصر نور وعليان الشريف، **محاسبة التكاليف الصناعية**، دار المسيرة، سوريا، 2002 ؛
4. حسين حريم، **إدارة المنظمات** –منظور كلي-، الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003؛
5. ليستراي هيتجر وسيرج ماتولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، **المحاسبة الإدارية**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000؛
6. تشارلز هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف**- مدخل إداري- دار المريخ للنشر، الرياض،المملكة العربية السعودية، 2003؛

7. ري إتش جاريسون، إريك نوريك، **المحاسبة الإدارية**، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، السعودية، 2006؛
8. عبد السلام أبو قحف، **اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، ج.م.ع، 2003.

- **الكتب باللغة الأجنبية**

9. Alain- ch. Martinet et autres, ***lexique de gestion***, Dalloz, paris, 5edition, **2000** ;
10. Pierre Boillet et Autre, **le contrôle de gestion** -pour améliorer la performance de l'entreprise-, édition d'organisation, Paris, France, 1995;
11. Roland Marciniak et Frantz Rowe, **Systèmes d'information** - dynamique et organisation- édition économica, Paris, France, 1997;
12. Robert Reix, **systèmes d'information et management des organisations**, édition Vuibert, France, 1995;
13. Jean Luck Charron et Sabine Sépari, **Organisation et gestion de l'entreprise** –manuel et application-, DECF épreuve n^{0} 3, 2ème édition, Dunod, Paris, France, 2001;

14. Jean Brilman, ***les meilleures pratiques de management"****au cœur de la performance",* édition d'organisation, paris, 3ème édition, 2001 ;
15. Lasary, **la comptabilité analytique**, l'imprimerie es-salem, cheraga, Algérie, 2001;
16. Michel Porter, Traduit Par Philippe de lavergne, **L'avantage Concurrentiel**, édition Dunod, Paris, France, 1999;
17. Patrick Boisselier, **contrôle de gestion** –cours et applications-, DECF, épreuve n° 7, édition Vuibert, France, 1999;
18. Brigitte Doriath, Christian Gouget, **Comptabilité de Gestion**, Processus 7-Détermination et analyse des coûts, 2^{e} édition Dunod, Paris, France, 2004;
19. Henri Bouquin, **comptabilité de gestion**, édition Economica, Paris, France, 2000b;
20. Henri Mahé De Boislandelle, **Dictionnaire de gestion**- Vocabulaire, Concepts et Outil, édition Economica, Paris, France, 1998;
21. Jean Lochard, **La comptabilité analytique ou Comptabilité de Responsabilité**, édition d'organisation, Paris, France, 1998;
22. Brigitte Doriath, **comptabilité de gestion**, 3^{e} édition, Dunod, Paris, France, 2005;
23. Eric Cauvin et autres, **Les Nouvelles Approches de la gestion des organisations**, Economica, Paris, France, 2000;
24. Henri Bouquin, **Comptabilité de gestion**, édition Economica, Paris, France, 2004c;
25. Louis Dubrulle, Didier Jourdain, **Comptabilité Analytique de Gestion**, 4^{e} édition Dunod, Paris, France, 2003;
26. René Demeestére, **Comptabilité de gestion et mesure des Performance**, édition Dunod, Paris, France, 2004;
27. Rodolphe Durand, **Guide du Management Stratégique**- 99 Concepts Clés, édition Dunod, Paris, France, 2003;

28. André Boyer et autres, **Les Fondamentaux de l'entreprise**- Marketing, Production, ressources humaines, la stratégie- 3^{e} édition D'organisation, Paris, France, 2005;
29. Charles Horngren, Traduit par Anacleto J. Fernandez, **Comptabilité Analytique de Gestion**, Les éditions HRW Itée Montréal, Québec, Canada, 1987a;
30. Elie Cohen, **Dictionnaire de Gestion**, édition Casbha, Alger, 1998;
31. Yves De Rongé, **Les Coûts**, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, édition économica, Paris, France, 2000;
32. Béatrice et Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion**- Méthode Classiques et Modernes de l'analyse des Coûts, 6^{e} édition gualino éditeur, Paris, France, 2004;
33. Alain Burlaud, Claude Simon, **Comptabilité de Gestion**- coût/contrôle, édition Vuibert, France, 2003;
34. Henri Bouquin, **Comptabilité de Gestion**, édition Sirey, Paris, France, 1993a;
35. Michel Lozato et Autre, **Comptabilité et Gestion des Organisations**, 3^{e} édition Dunod, Paris, France, 2005;
36. Yves Dupuy, Denis Travaillé, **Les Bases de la Comptabilité Analytique de Gestion**, édition économica, Paris, France, 2003;
37. Patrick Piget, **Comptabilité Analytique**, 3^{e} édition économica, Paris, France, 2001;
38. Robert Kaplan et David P. Norton **Comment Utiliser le tableau de Bord Prospectif**, édition D'organisation, Paris, France, 2001;
39. Jean Fievez et Autre, **La Méthode U.V.A** -Du Contrôle de Gestion à la Maîtrise du Profit- Une Approche Nouvelle en Gestion, édition Dunod, Paris, France, 1999;
40. Jean- Luc Arrégle et Autre, **Les Nouvelles Approche de la Gestion des Organasation**, édition économica, Paris, France, 2000;
41. C.T Horngren, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Prentice Hall International, Inc, 2001b;
42. Arthure Andersen's, **Activity-Based-management: Lessons from the ABM Battlefield**, 2^{0} nd Ed, John Wiley & Sons, Inc, New York, 1999;
43. S. Robert Kaplan, R. Steven Anderson, **Time-driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits**, Harvard Business School Press, April 30, 2007;
44. Philippe Lorino, **Méthodes et Pratique de La performance**, 3^{e} édition, organisation, Paris, France, 2003;
45. Jean-Louis Malo, Jean-Charles Mathé, **L'Essentiel du Contrôle de Gestion**, Organisation, Paris, France, 2000;
46. Jean-Yves Eglem et al, **Analyse Comptable et Financière**, 10^{e} édition, Dunod, Paris, France, 2005;
47. Pierre Conso, Farouk Hemici, **Gestion financière de L'Entreprise**, 9^{e} édition, Dunod, Paris, France, 1999;
48. Laurent Ravignon, Chapitre 2 du Livre " **La Méthode ABC/ ABM-Performance Mode D'emploi**, 2^{e} édition D'organisation, Paris, France, 2005;
49. Laurent Ravignon, Chapitre 2 du Livre " **La Méthode ABC/ ABM-Performance Mode D'emploi**, 2^{e} édition D'organisation, Paris, France, 2005.

- **الرسائل والمذكرات باللغة الأجنبية**

1. Ayse Pinar Gurses, **An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions**, Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999.
2. Wiriya Chongruk Sut, **The Adoption of Activity Based Costing in Thailand**, A Thesis for the Degree of Doctor of philosophy, Victoria University, June 2002.

- **الملتقيات والمؤتمرات باللغة العربية**

1. عبد الحميد برحومة، **قياس الفعالية والكفاءة في مجالات الإنتاج والتصنيع**، الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، يومي 04/03 ماي 2005؛
2. محمد عبد الفتاح، **نموذج مقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية الإنفاق بالجامعات**، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25-27 يوليو (تموز)، 2004، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية؛
3. رضوان محمد العناتي، **مدى تطبيق شركات قطاع الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة حسب النشاط Activity Based Costing/ Management (ABC/ ABM)**، مؤتمر الاتجاهات الدولية الحديثة في منظمات الأعمال: التحديات والفرص والأفاق، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية/ جامعة الزرقاء الأهلية 27-29 تشرين الثاني، 2007؛

- **الملتقيات والمؤتمرات باللغة الأجنبية**

4. Van Caillie, Didier Kabwigiri Charles, **L'approche En Coût Client- Une Méthodologie de Calcul des Coût Propre à L'entreprise Orientée Client**, Communication Présentée Lors du 23eme Congrès de L'Association Française de comptabilité- Toulouse- France, 16&17 Mai, 2002;
5. Yong –Woo Kim, Glenn Ballard, **Activity Based Costing and its application to lean construction**, proceeding of the 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction, National University of Singapore, August, 2001;
6. Rui Vieira, **Activity Based Costing in the Financial Services Sector: the Case of a Portuguese Bank**, the IPA Doctoral Colloquium, Manchester, 7-9 July, 2000.
7. Kyoung- Jac Kim, Ingoo Han, **Nonlinear Cost Allocation Base on Optimal Cost driver Set in Activity Based Costing: Using Hybrid Genetic Algorithms and Artificial Neural Net Works**, Fall Conference on Korea Expert Systems Society, 1998.

- **المجلات والبحوث باللغة العربية**

1. محمد حسن محمد عبد العظيم، **دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتجية في المنظمات**، جامعة الإمارات العربية المتحدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيه 2005، (1-41)؛
2. صلاح عبد الرحمان المحمود و محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، **مدخل إدارة التكلفة الإستراتجية لدعم القدرة التنافسية للشركات السعودية**، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المملكة العربية السعودية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005، (283-340)؛
3. سالم عبد الله جلس، **نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات**، مجلة الجامعة الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، يناير، 2007، (211-237).

• المجلات والبحوث باللغة الأجنبية

4. Tzvi Raz, Dan Elnathan, **Activity Based Costing for projects**, International Journal of Projects Management, Vol 17 N° 1, 1999, (61-67);

5. Pierre Mevellec, Les Paramètres de Conception d'un Système Comptable- Etude comparée- Revue Comptabilité-contrôle- Audit, à paraître, in French, 2003;

6. S.Robert Kaplan, **Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory**, Management Accounting Research, 5, 1994, (247-260);

7. M.Kevin Baird et al, **Adoption of Activity Management Practice: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors**, Management Accounting Research, N°15, 2004, (383-399);

8. Falconer Mitchell, **A Commentary on the Application of Activity-Based Costing**, Management Accounting Research, 1994, 5, (261-277);

9. Michel Lebas, **Which ABC? Accounting Based on Causality Rather than Activity Based Costing**, European Management Journal, Vol 17, N^{05}, October 1999, (501-511);

10. Derya Eren Akyol et al, **An Analysis of Activity Based costing in a Manufacturing System**, International Journal of Information Technology, Volume1, N°1, 2004, (54-57);

11. C.Peter Brewer, **National Culture and Activity-Based Costing Systems: A Note**, Management Accounting Research, 9, 1998, (241-260);

12. Zahirul Hoque, **Just-in-Time Production, Automation, Cost Allocation Practices and Importance of Cost Information: An Empirical Investigation in New Zealand-Based Manufacturing Organizations**, British Accounting Review, 32, 2000, (133-159);

13. J.Sidney Baxendale, **Activity-Based Costing for the Small Business: A Primer**, Business Horizons/January-February, 2001, (61-68);

14. Nitza Geri, Boaz Ronen, **Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing**, Human Systems Management, 24, 2005, (133-144);

15. D. Rajive Banker et al, **The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance**, Accounting, Organization and Society, ××× 2007, (1-19);

16. Stane Brignall, **A Contingent Rationale for Cost System Design in Services**, Management Accounting Research, 8, 1997, (325-346);

17. Maria Major, Trevor Hopper, **Managers Divided: Implementing ABC in Portuguese Telecommunications Company**, Management Accounting Research, 16, 2005, (205-229);

18. Francois Melese et al, **A New Management Model for Government: Integrating Activity Based Costing, the Balanced Scorecard and Total Quality Management with the Planning Programming and Budgeting System**, International Public Management Review, volume 5, Issue 2, 2004, (103-131);

19. T. Charles Horngren, **Management Accounting: This Century and Beyond**, Management Accounting Research, 6, 1995, (281-286);

المراجع المستعملة ......

20. John Innes, Falconer Mitchell, **A Survey of Activity-Based Costing in the U.K. `s Largest Companies**, Management Accounting Research, 1995, 6, (137-153);

21. J.Daniel Goebel et al, Activity Based Costing, Accounting for Market Orientation, Industrial Marketing Management, 27, 1998, (497-510);

22. Colin Drury, Mike Tayles, **Profitability Analysis in U.K Organizations: An Exploratory Study**, The British Accounting Review, 38, 2006, (405-425);

23. Erkkik Laitinen, **A dynamic Performance Measurement System: Evidence From Small Finnish Technology Companies**, Scandinavian Journal of Management, 18, 2002, (65-99);

24. Matti Sievanen et al, **Product Profitability: Causes and Effects**, Industrial Marketing Management, 33, 2004, (393-401);

25. Mohamed Al- Omiri, Colin Drury, **A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems**, ×××, 2007, (1-26);

26. Ali Debbi, **La Mesure de La performance dans Les Mairies: Dimensions et Indicateurs**, Working Paper, (Pau Cedex France) Décembre, 2005;

27. Jacques Vileneuve C.A, **Comptabilité de Gestion**, Direction du Développement des Entreprises, "Développement économique et Régional et Recherche", Numéro de Document 1581, Juillet, 2004;

28. H.Michael Granof et al, **Using Activity Based Costing to Manage More Effectively**, the Price water House Coopers Edoment for the Business of Government, Grant Report, January, 2000;

29. The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), **Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management- an Overview**, London, April, 2001;

30. K.Donald Tham, Marks Fox, **Determining requirements and specifications of enterprise information systems for profitability, Information systems analysis and specification**, ICEIS, 2004;

31. Narcyz Roztocki et al, A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Company, Publication of State University of New York at New, Paltz/ Department of Business Administration, NY 12561, 1999;

32. Olivier de La Villarmois et Hubert Tondeur, **Comptabilité Par Activités**, les cahiers de la recherche, IAE de Lille, France, Centre Lillois d'analyse et de recherche sur l'évolution des entreprises,1996/7;

33. Richard Milkoff, **Le Concept de Comptabilité de Gestion à Base D'Activités**, Les Papiers de Recherche de Gregor, IAE de Paris (Université Paris 1, Panthéon-Sorbonne), GREGOR, 06/1996;
34. Tommi Lahikainen et al, **Implementing Activity Based Costing in Enterprise Resource Planning System**, Publications of the Tampere University of technology, Finland, 2000,
35. Laurent Ravignon, **Activity Based Costing- Activity Based Management**, Alpha Cen, France, 2005;
36. Laurent Ravignon, **Méthode ABC, Secteur de L'industrie**, Alpha Cen, France, 2005.

تم بحمد الله

الفصل الأول: أساسيات محاسبة التكاليف

الفصل الثاني: نظام التكلفة على أساس النشاط ودوره في تحسين مردودية المؤسسة

الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة الأميانت والإسمنت

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

الملخص

يعد التحكم في التكاليف مصدرا مهما لتحقيق ميزة تنافسية في هذه البيئة التي تتميز بالتغير الدائم والتقلبات المفاجئة، وفي ظل نظم التكاليف التقليدية لمحاسبة التكاليف التي توفر معلومات مشوهة يترتب عنها اتخاذ قرارات تتمخض منها نتائج سلبية من أهمها إضعاف المركز التنافسي للمؤسسة، مما أدى إلى البحث عن طرق وأساليب بديلة لتلك النظم حتى تضمن بقائها ونموها في ظل هذه المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية للنظام العالمي الجديد. وقد جاء نظام التكلفة على أساس النشاط على أنقاض تلك النظم التي لم تعد قادرة على مسايرة متغيرات هذه البيئة، والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التي من شأنها أن تحسن من مردودية المؤسسة. وتجدر الإشارة إلى أن نجاح النظام مرهون بتوفر شروط منها ما هو سلوكي ومنها ما هو متغير تنظيمي.

لذا فقد جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى إمكان المؤسسة الصناعية الجزائرية على تبني نظام التكلفة على أساس النشاط، وتم إجراؤها على مستوى وحدة الإسمنت والأميانت بولاية برج بوعريريج؛ حيث تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، وذلك بالحصول على البيانات والمعلومات في شكل وثائق، علما أن الوحدة تطبق طريقة التكلفة الكلية، وتم تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالوحدة.

وأخيرا تم التوصل إلى أنه هناك إمكانية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، إلا أن نجاحه مرهون بتوفر بعض الشروط.

الكلمات المفتاحية: الميزة التنافسية، نظم التكاليف التقليدية، نظام التكلفة على أساس النشاط، المردودية.

Abstract

Controlling costs stand as a key groundwork to attain a competitive advantage within a permanently altering environment holding unforeseen fluctuations, and as traditional costs systems of cost accountancy do provide distorted information to found decision making coming up with negative result; especially deteriorating the competitive position of the foundation, research was directly towards alternative ensuring the foundation survival and growth along with changes imposed by the new world system. The activity-based-cost system came on those ruins, supplying suitable information to decision making and boosting profitability, but the success of such a system depends on certain behavioral and organizational conditions.

Thus this study came to identify how far the Algerian industrial enterprise can adopt the activity-based-cost system, so it has been conducted on the cement and asbestos unit in Bourdj-Bouarreridj. The field study was based on a descriptive analytical approach as data has been collected on hard copy documents. It is to be noted that the unit applies the global cost method, but has applied the activity-based-cost system.

Finally; we deduced that there is a possibility to apply the activity-based-cost system, while its success is constrained by the availability of some conditions.

Key words: competitive advantage, traditional cost systems, activity-based-cost system, and profitability.